

Adrián Campos Muñiz

Rafael Castañeda Audiffred

Fernando Holguín Maillard

Alejandro López Prado

Alberto Tejero González

# Auditoría de estados financieros y su documentación

## Con énfasis en riesgos

*Incluye programa  
de auditoría digital*

AUDITORÍA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos



Adrián Campos Muñiz

Rafael Castañeda Audiffred

Fernando Holguín Maillard

Alejandro López Prado

Alberto Tejero González

# Auditoría de estados financieros y su documentación

## Con énfasis en riesgos

Incluye programa  
de auditoría digital

AUDITORÍA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos



**Auditoría de estados financieros y su documentación**

Con énfasis en riesgos

# Auditoría de estados financieros y su documentación

## Con énfasis en riesgos

INCLUYE EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE, DICTAMEN CON KAM  
Y ESTADOS FINANCIEROS Y NOTAS, CONFORME A LAS NIA 700 Y 701

TAMBIÉN UN JUEGO DE PAPELES DE TRABAJO  
Y UN PROGRAMA DE AUDITORÍA DIGITAL QUE LOS ILUSTR

Adrián Campos Muñiz  
Rafael Castañeda Audiffred  
Fernando Holguín Maillard  
Alejandro López Prado  
Alberto Tejero González



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos





Derechos Reservados

© 2018 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

© 2018 Adrián Campos Muñiz, Rafael Castañeda Audiffred,  
Fernando Holguín Mai-llard, Alejandro López Prado, Alberto Tejero González

## **Auditoría de estados financieros y su documentación. Con énfasis en riesgos**

**ISBN 978-607-8552-38-2**

**1ª edición, enero de 2018**



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

Bosque de Tabachines 44

Fracc. Bosques de las Lomas 11700, Ciudad de México.

[www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)

**Azucena García Nares** Gerencia Editorial

**Norma Berenice San Martín López** Coordinación editorial

**Jorge Alejandro Medina Arriaga** Coordinación de diseño

**José Luis Raya Cruz** Diagramación

**Edna Érika Morales Zapata** Estilo

**José de Jesús González Gutiérrez** Producción

**Shutterstock® Images** Banco de imágenes

La transformación a libro electrónico del presente título fue realizada por Sextil Online, S.A. de C.V./ **Ink it®** 2018.

+52 (55) 52 54 38 52

[contacto@ink-it.ink](mailto:contacto@ink-it.ink)

[www.ink-it.ink](http://www.ink-it.ink)

Todos los derechos reservados.

Ninguna parte de esta obra debe ser reproducida o transmitida, mediante ningún sistema o método, electrónico o mecánico (incluyendo el fotocopiado, la grabación o cualquier sistema de recuperación y almacenamiento de información), sin consentimiento previo y por escrito del editor.

Publicado en México/*Published in Mexico*

# Contenidos adicionales

---

## Cómo solicitar el código de acceso a los contenidos adicionales

Envíe un correo electrónico a [atencionclientes.ebooks@imcp.org.mx](mailto:atencionclientes.ebooks@imcp.org.mx) con el asunto: Solicitud de código de acceso e incluya la siguiente información:

1. Número de orden de compra o comprobante enviado por la tienda donde adquirió el eBook; de ser posible anexe una copia de dicho comprobante (no indispensable).
2. Nombre de la tienda donde fue adquirido.
3. Título del libro adquirido.

Una vez recibida la información completa, el código de acceso se enviará por correo electrónico en un plazo máximo de 24 horas hábiles.

# Agradecimientos

---

Adrián Campos Muñiz

A mi esposa Elizabeth Guevara Arroyo por su amor incondicional y  
sus consejos siempre acertados.

A mis hijos:

Alexis Adrián Campos Guevara

Luis Daniel Campos Guevara

A mi madre:

Cristina Muñiz Muñiz

Rafael Castañeda Audiffred

Agradezco a la Contaduría Pública por darme tantas satisfacciones  
profesionales y la oportunidad de conocer a tantos colegas; a mi  
esposa e hijas por tanto amor y cariño; a mis padres, por darme la  
oportunidad de estudiar para convertirme en lo que hoy soy.

Fernando Holguín Maillard

A lo más importante en mi vida:

Rebeca

Rebeca Jr.

Fernando

María Teresa

Roberto (Noris, Roberta, Victoria)

Fernando (Shanta, Mateo, Diego)



Mariana (Joe, Sebastián, Matías)

Alejandro López Prado

Con todo mi amor, respeto y admiración agradezco a Claudia mi esposa, por permitirme crecer a su lado y en todo momento hacerme sentir pleno para concluir esta obra; al mismo tiempo a mis pequeñas Jime y Regi, nuestra gran alegría e inspiración.

También quiero agradecer a mis padres, quienes lograron transmitirme los grandes valores de lealtad, honradez, justicia y amor, pero sobre todo hacerme valorar las metas logradas con el esfuerzo continuo e iniciativa que me han permitido ser un buen hombre de familia y, al igual que ellos, un ejemplo para sus hijos.

Finalmente, quiero agradecer a mis colegas y amigos que me invitaron a participar en este libro que propone plasmar nuestra experiencia y, al mismo tiempo, dejar un legado a los estudiantes de

Contaduría que serán las guías de futuras generaciones de esta hermosa y noble profesión, así como a todas las personas que me han ayudado a crecer como persona, transmitirme sus conocimientos y experiencia que detallamos en esta obra.

Alberto Tejero González

Para mi familia, en testimonio de gratitud por su apoyo en mi formación profesional; a Sofi, mi querida esposa, por su guía y tolerancia y a nuestro hijo Alberto, mi dedicación completa para su formación.

# Autores

.....

Por currículum se evidencia la experiencia de los autores, todos colaborando por muchos años en firmas internacionales de primer nivel, llevando a cabo auditorías de todo tipo de empresas: industriales, farmacéuticas, detallistas, financieras, laboratorios, educativas, químicas, turísticas, automotrices, etcétera.

Experiencia en la aplicación de las NIA y situaciones especiales de aplicaciones de las NIF y NIIF, traducciones y conversiones de estados financieros a otras monedas, consolidaciones, valores presentes, valores razonables (fair value), revisiones sofisticadas de derivados, activos productivos, entre otros aspectos interesantes del mundo de la información financiera.

Adrián Campos Muñiz

[ad.camposm@gmail.com](mailto:ad.camposm@gmail.com)

Gerente Senior de Riesgo Funcional del Área Técnica de Auditoría; técnico, estudioso, certificado, conocedor a fondo de las NIA, NIIF, NIF, etcétera. Consultor y proveedor de soluciones técnicas a entidades públicas.

Experiencia:

- Firma internacional senior manager de auditoría.
- Despacho líder en auditoría, consultoría, impuestos y asesoría de negocios. Es revisor de calidad y consultor en empresas transnacionales de la industria de la construcción, hotelería, productos de consumo y sector energético. Además, es consultor de temas técnicos dirigidos a la práctica de auditoría, dando soluciones prácticas.

Principales actividades:

- Implementación de Normas Mexicanas para su transición a las IFRS de entidades públicas.
- Conversión de reportes financieros locales a IFRS y US GAAP, consolidación financiera de grupos de empresas de diversas industrias.
- Asesoría en trabajos de atestiguamiento para cumplimientos contractuales y de asesoría financiera. Revisión y análisis de estados financieros de diversas industrias y entidades públicas.
- Revisión de auditorías enfocadas a control interno (PCAOB).
- Apoyo al área de riesgo funcional en diversos temas contables y de riesgos.
- Identificar oportunidades de mejora de procesos y planeación de estrategias sobre estructuras contables y fiscales, optimizando recursos.
- Diseñar e implementar políticas de control interno.
- Desarrollo y administración de múltiples proyectos de auditoría, evaluación de control interno, evaluación de ciclos de negocios, pruebas sustantivas; enfocándose en reducción de costos, así como en la optimización de procesos y recursos.
- Sólidos conocimientos y aplicación práctica de NIF, IFRS y US GAAP y conciliación de diferencias entre normas.
- Revisión de proyecciones financieras de diversas entidades utilizadas por las entidades para el manejo óptimo de sus recursos.

#### Habilidades:

- Solucionar problemas técnicos y sugerir opciones de aplicación.
- Desde el año 2000 inicia su práctica en una diversidad de industrias, desarrollándose en: contabilidad, auditoría, consultoría e impuestos.
- Trato gerencial y administrativo para tratar asuntos relativos a negociación y control de contratos con terceros por rentas, mantenimientos, abogados corporativos y control de documentos legales.
- Dirección y administración sobre el entorno fiscal, conocimientos sólidos de ISR, IVA e impuestos estatales, logrando hacer eficientes y optimizando la recuperación de impuestos a favor.

- Desarrollo y administración de múltiples proyectos de auditoría, evaluación de control interno, evaluación de ciclos de negocios, pruebas sustantivas; enfocándose en reducción de costos, así como en la optimización de procesos y recursos.
- Sólidos conocimientos y aplicación práctica de NIF, IFRS y US GAAP y conciliación de diferencias entre normas.
- Impartición de cursos al personal de la firma sobre diversos temas de IFRS, Procedimientos de auditoría y análisis de exploración de datos.
- Revisión de proyecciones financieras de diversas entidades utilizadas por las entidades para el manejo óptimo de sus recursos.
- Apoyo a auditoría interna, externa y auditorías de autoridades fiscales. Adicional:
- Cursos de: IFRS, auditoría de negocios, NIF, US GAAP y conversión a dólares, reformas fiscales anuales, precios de transferencia, estrategias fiscales, ventas y servicio a clientes.
- Curso en línea de Fundamentos de Finanzas (Harvard Business).
- Catedrático de la Escuela Bancaria y Comercial y del Instituto Politécnico Nacional en la especialidad de Contabilidad Internacional y Normas Internacionales de Información Financiera. Facilitador de cursos a clientes y no clientes de la firma.

Rafael Castañeda Audiffred

[rafael@came.software](mailto:rafael@came.software)

[rafael.castaneda@legajo-vitual.com](mailto:rafael.castaneda@legajo-vitual.com)

Exgerente de una firma internacional y responsable del desarrollo del programa digital que se incluye en esta práctica, con amplia experiencia en programas para elaborar la auditoría, pruebas para el profesor, certificado, entre otras actividades.

Estudios profesionales:

- 1992-1997 Universidad Iberoamericana Licenciatura en Contaduría Pública

- Desde 2002 Certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Examen Uniforme de Certificación Certificado No. 7448

#### Experiencia profesional:

- 1994-1995 Lores Rodríguez y Cía., S.C. Departamento de Contabilidad Desarrollando trabajos generales de contabilidad
- 1994-1997 Pricewaterhouse, S.C. Departamento de Auditoría
- 1998-2013 Castañeda Audiffred, S.C. Socio de auditoría y director general desde el año 2000, despacho dedicado a la auditoría de estados financieros y contabilidad.
- 1998 a la fecha: CAME Accounting Soluciones, S.A. de C.V. Director General y propietario, empresa dedicada al diseño y desarrollo de aplicaciones tecnológicas para auditoría, contabilidad y administración.  
<http://came.software>

#### Docencia:

- 1999 Universidad Mesoamericana Siglo XXI, A.C., Oaxaca, Oaxaca Profesor de las materias de Reexpresión de Estados Financieros y Finanzas II.

#### Actividades profesionales adicionales:

- Desde 1997 Socio activo del Colegio de Contadores Públicos del Estado de Oaxaca, A.C. y del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., organismo nacional
- 2011 Colaboración con el IMCP para la edición del libro “Auditoría de estados financieros y su documentación
- 2011 a la fecha Expositor en diferentes colegios de contadores públicos de las siguientes ponencias: “SIPRED”, “Documentación de auditoría conforme a las NIA”, “El uso de la tecnología en auditoría” y “Muestreo de auditoría”

Fernando Holguín Maillard

[holguinf@parkerrandall.com.mx](mailto:holguinf@parkerrandall.com.mx)

Un profesional desde 1963, colaborador en firmas internacionales, miembro de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA); actualmente es consejero, técnico en TI. Miembro de la Comisión Editorial del IMCP y expresidente de la misma.

#### Experiencia profesional:

- 53 años en el área de auditoría externa y trabajos de “Due Diligence”, impuestos.
- Fue socio de Deloitte (antes Touche Deloitte-Galaz Carstens Gómez Morfín, Chavero, Yamazaki), BDO (antes Crowe Horwath-Castillo Miranda), KPMG, BHR Enterprise Worldwide Mexico y fue gerente de Pw (antes Pricewaterhouse), Baker Tilly México, laborando en los comités técnicos de esas firmas. Ahora es socio contacto de Parker Randall (firma inglesa), Parker Randall México, S.C. y Holguín Maillard y Asociados, S.C.
- Especialista en revisiones de calidad.

#### Trayectoria profesional y educativa:

- Contador Público, Certificado General y en la Disciplina de Contabilidades (NIF), egresado de la Escuela Bancaria y Comercial, estudios de Administración y Diplomado en Finanzas.

#### Institucional:

- Participa activamente en los comités de trabajo del IMCP, principalmente en la CONAA y en la Comisión Editorial, participó en el Comité Ejecutivo Nacional (tesorero), en la Comisión de la Revista, representante de México ante la IFAC Comisión Internacional de Procedimientos de Auditoría, Comisión de Principios de Contabilidad, Comité de Gobierno Corporativo como Presidente del Comité de Planeación Estratégica y Riesgo y auditor externo.
- En el Colegio de Contadores Públicos de México formó parte del Comité Ejecutivo como Vicepresidente de Finanzas, Control y

Organización, Educación Continua y Asesor.

- Actualmente, es miembro de la Comisión de Normas de Información Financiera, Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente y de la Comisión Técnica de Calidad del Colegio de Contadores Públicos de México.

Docencia:

- Profesor en diversos temas de auditoría, en la Escuela Bancaria y Comercial, Universidad de León Guanajuato, Universidad Autónoma de Querétaro y Universidad Anáhuac.
- Instructor en las diversas firmas que ha participado, tanto en cursos locales como internacionales, conferencista en diversos foros, semanas de la Contaduría Pública, colegios, universidades, etc., sobre temas de auditoría, entre otros.

Editorial:

- Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas del mundo de los negocios, escribiendo ininterrumpidamente en la revista Contaduría Pública, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Coautor de diversas obras publicadas por el IMCP.

Alejandro López Prado

[escalexprado@gmail.com](mailto:escalexprado@gmail.com)

Gerente Senior de Auditoría, con un amplio sentido práctico y analítico para tomar decisiones; cuenta con vasta experiencia en entidades públicas listadas en la BMV, CKDes y fideicomisos bursátiles.

Experiencia profesional:

- Contador Público Certificado en México y miembro de la Comisión de Investigación de Información Contable del Colegio de Contadores



Públicos de México, A.C. Cuenta con más de 18 años de experiencia, actualmente es Gerente Senior de Auditoría en una de las principales firmas de auditoría y consultoría del país y del mundo; su experiencia es en las áreas de auditoría, fiscal, contabilidad general, de costos, finanzas y presupuestos; atendiendo a clientes de diversas industrias de construcción, infraestructura, inmobiliarias, hotelería, aviación, manufactureras y prestadoras de servicios. En su trayectoria se ha especializado en los giros relacionados con home builders, bienes raíces, infraestructura, manufactura, minería, así como líneas aéreas de pasajeros; ha participado también en asesorías y auditorías para CKDes fideicomisos bursátiles, FIBRA E y cuenta con una amplia experiencia en compañías públicas listadas en la Bolsa Mexicana de Valores.

- Conocimientos sólidos en Normas de Información Financiera Mexicanas y sus Interpretaciones (NIF e INIF), International Financial Reporting Standards (IFRS), Financial Accounting Standard Board US GAAP (FASB) y Normas Internacionales de Auditoría (NIA), para Atestiguar y otros trabajos de Revisión.
- Estudio y evaluación del control interno para organizaciones del sector privado (construcción y manufactura), aplicación de SOX en compañías públicas.
- Trabajos especiales: a) oferta y colocación de capital e instrumentos de deuda en México; b) estado de flujos de efectivo; c) estados financieros consolidados o combinados; d) información financiera a fechas intermedias; e) conversión de moneda extranjera; f) impuestos a la utilidad (causados y diferidos); g) aplicación de procedimientos convenidos; h) trabajos de atestiguamiento; i) revisión de información financiera intermedia y j) fusiones y escisiones.
- Participación activa como instructor de cursos a clientes y no clientes de la firma.

Trayectoria profesional y educativa:

- Egresado de la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA), Unidad Santo Tomás, y estudios de posgrado en Ciencias de la Administración de Negocios por el Instituto Politécnico Nacional.

### Experiencia docente:

- Ha sido catedrático en la ESCA Santo Tomás del Instituto Politécnico Nacional, en la Universidad Nacional Autónoma de México y en el Colegio Humanitas, de las materias: Fundamentos de Auditoría, Auditoría de Estados Financieros; Contabilidad de Constructoras, Prevención y Detección de Fraudes; Finanzas y Administración Financiera.

Alberto Tejero González

[alberto.tejero@maakholding.com.mx](mailto:alberto.tejero@maakholding.com.mx)

Gerente Senior de la firma internacional KPMG; tuvo práctica independiente, director financiero de una empresa pública líder en la distribución de piedras naturales y fachadas de aluminio y vidrio, tiene relaciones con accionistas extranjeros, normas internacionales de auditoría y de información financiera, conversiones de moneda extranjera, colocación de valores. Miembro de la Comisión Editorial del IMCP y expresidente de la misma.

### Experiencia profesional:

- Director de Finanzas en compañías que buscan institucionalizarse como una opción para mejorar su contribución a los accionistas, incluso cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores para obtener financiamiento y no detener su crecimiento.
- Experiencia en alinear la estrategia de negocio promoviendo las mejores prácticas en la administración, por medio de promover prácticas de gobierno corporativo e iniciativas que busquen la eficacia y eficiencias con la mejora en los procesos de negocio.
- Experiencia en auditoría de estados financieros de empresas públicas y privadas en la industria manufacturera y farmacéutica en KPMG durante más de 15 años.
- Conocimientos en la preparación de estados financieros, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas e internacionales.

### Trayectoria profesional y educativa:

- Contador Público por la Universidad Nacional Autónoma de México, Certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (C.P.C.) y estudios de posgrado en Administración de Empresas y Finanzas en la Escuela Bancaria y Comercial.
- Colaboración con el CENEVAL en la elaboración y revisión de reactivos para la certificación de contadores públicos.

Experiencia docente:

- Ha participado como docente en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM) de las materias de Contraloría y Auditoría.

# TESTIMONIALES

---

C.P.C. Alfonso Infante Lozoya  
Vicepresidente de Legislación del IMCP  
Socio retirado de PwC

Toda mi vida de casi 50 años me he dedicado a mi profesión, desde luego a mi firma y luego a las actividades institucionales en el IMCP y en mi CCPM.

Dentro de mis principales actividades, por decirlo así, mi pasión ha sido promover el desarrollo profesional del individuo a través de cursos de capacitación, he ofrecido pláticas y conferencias, he escrito innumerables artículos y el libro *Primera auditoría en industrias y comercios* para el desarrollo profesional de nuestros colegas.

En el IMCP he actuado tres veces, como Vicepresidente de Legislación, Presidente de la Comisión de Ética, Presidente del Comité de Auditoría y en el CCPM como Presidente del Comité de Auditoría, lo anterior por muchos años.

Lo anterior me respalda para opinar sobre la originalidad de este libro *Auditoría de estados financieros y su documentación* que tiene una orientación definitiva hacia el estudiante y el profesor de auditoría, aun cuando otros colegas con experiencia pueden obtener puntos de vista que les ayuden a su práctica, por otra parte, también para los auditores internos es de utilidad esta obra mediante la cual pueden conocer cómo se desarrolla una auditoría y su participación activa en la misma.

El libro es original, desde la primera edición en 2011 cuando México adoptó las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), después de un largo periodo de ocultación y discusión, porque ayudó en forma importante al entendimiento y adopción de las NIA a través de la ilustración de una auditoría terminada conforme a esas normas, además de que incluyó un programa digital de auditoría para el manejo del juego de papeles de trabajo.

En esta segunda edición mejorada se vuelve a incluir este programa digital, también actualizado, con diversas aplicaciones que ayudan a preparar la documentación en los medios de TI.

Por tanto, es una obra que será un activo importante para incrementar el acervo técnico de obras del IMCP de gran apoyo para el desarrollo de nuestra querida y respetada profesión.



C.P.C. Rafael García Gómez  
Presidente de la Comisión de Normas de Auditoría  
y Aseguramiento (CONAA) del IMCP  
Socio de Auditoría de Deloitte

El ejercicio de la profesión independiente como auditor representa en la actualidad varios retos, entre los cuales mantener un estándar de calidad, de acuerdo con lo que establece la norma internacional de auditoría, es uno que tiene que ver no solo con el cumplimiento de la norma, sino con la generación de un proceso de mejora continua dentro de las organizaciones o prácticas de auditoría. En este contexto, la publicación *Auditoría de estados financieros y su documentación* resulta de gran utilidad para el logro de este objetivo.

En esta segunda edición se incorporan varios elementos interesantes que ayudan a entender cómo documentar una auditoría observando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), ahora con un programa de computadora que replica los papeles de trabajo que se imprimen en el libro y se encuentra en la nube con una serie de aplicaciones para la selección de información, recordando que la documentación eficiente reduce los riesgos de auditoría, que es uno de los objetivos que los autores quieren lograr con esta publicación.

Resulta de especial interés el documento donde se hace una referencia cruzada de los papeles de trabajo vs las NIA, y viceversa, que ilustra de una forma práctica la aplicación de la norma de auditoría en los papeles de trabajo.

Igualmente, con un interés especial se presentan ejemplos incluidos de documentación que una firma pequeña o mediana puede utilizar.

Reconozco en los autores sus habilidades técnicas y amplia experiencia que les ha permitido la publicación de esta obra.



C.P.C. Antonio González Rodríguez  
Presidente de la Comisión Editorial del IMCP  
Socio de impuestos y servicios legales de Deloitte

Felicito a los autores por esta nueva edición, ya que la obra fue bien recibida en su primera edición entre el público profesional interesado en los procesos de la auditoría de estados financieros.

La obra está encaminada a ser una guía de apoyo para llevar a cabo los análisis, pruebas, desarrollo del proceso de la auditoría, así como elementos indispensables para proteger el riesgo profesional.

En este sentido, considero que el lector encontrará una nueva herramienta que podrá utilizar para la aplicación de sus conocimientos, que lo apoyará en el desarrollo de su trabajo y será, además, una obra que incrementará el acervo técnico de nuestro IMCP.



C.P.C. y L.C.I. Francisco Javier Macías Valadez Treviño  
Expresidente de IMCP (2010–2011)  
Socio jubilado activo de Deloitte

En el año 2010, después de una serie de apreciaciones, discusiones y resoluciones, México ya había aceptado el compromiso de adoptar las NIA y dejar las NAGA/Mex, que indudablemente fueron las normas de la Contaduría Pública organizada desde el año de 1955, las cuales habían sido emitidas por la CONPA, que ahora es la CONAA, resultando así la globalización de nuestra profesión.

En aquella ocasión, como Presidente del IMCP, emití mis comentarios sobre la primera edición del libro *Auditoría de estados financieros y su documentación*, el cual consideré que era un complemento importante para dar a conocer el impacto de este trascendental cambio, el de un nuevo informe, el de confirmar nuestras responsabilidades de independencia, el

tener conciencia de los riesgos, el de nuestro juicio profesional y, sobre todo, de nuestro innato escepticismo, además, me pareció una obra oportuna que también incluía una sección técnica ilustrada con diversos tópicos sobre la “nueva” forma de observar las Normas de Auditoría y un programa especializado de auditoría.

Esta edición contiene la actualización de las NIA, la sección técnica con ejemplos del nuevo informe y otras características que ayudarán a comprender la auditoría sobre estas bases, estoy seguro de que también será un éxito por la oportunidad de su publicación.

¡Enhorabuena a los autores!



C.P.C. Leticia Hervert Sáenz  
Expresidenta del IMCP (2015-2016)

En una de mis visitas, como presidenta de nuestro IMCP, a las sesiones de su Comisión Editorial, entre otros muchos aspectos, se discutía la necesidad de reimprimir el libro *Auditoría de estados financieros y su documentación* ya que la primera edición tuvo tres reimpresiones anuales, así como la necesidad de hacer una nueva emisión actualizada con las NIA en vigor.

Al conocer los planes de la edición de esta obra (por parte de dos de los cinco autores que eran miembros de la citada Comisión y que fueron expresidentes de la misma), me llamó la atención que el libro era una réplica de juego de papeles de trabajo, o sea, una ejemplificación de la documentación de una auditoría terminada que cumple con las NIA, su forma de documentación, un informe de auditoría como resultado del trabajo y una sección teórica sobre los principales aspectos de la auditoría, como la planeación, código de ética, norma de calidad, norma de revisión de control de calidad, documentación, técnicas de auditoría, ejemplos de informe del auditor independiente de acuerdo a la nueva serie de las NIA 700.

También me interesó el proyecto de incluir una “dramatización”, por llamarla así, de la descripción de una firma teórica - ficticia, de cómo está compuesta, sus funciones, servicios, control de calidad, socios, oficinas, representación internacional, etc. donde el lector que inicia su práctica se sitúe y conozca cómo funciona un despacho.

Otra cosa que atrajo mi atención de los planes de editar esta obra revisada fue que la ejemplificación de los papeles de trabajo era también sobre una entidad hipotética (llamada Merka), de la que se describen sus aspectos principales, organización, operación, naturaleza del negocio; la cual es una distribuidora de mármoles y piedras y productos de la construcción; sobre todo lo interesante fue que se trataría de una plática simulada con los ejecutivos con el fin de buscar los riesgos de fraudes y errores y de la reacción de la auditoría.

En forma ingeniosa esta obra tiene una sección llamada “GPS” que es un documento referenciado de las NIA hacia los papeles de trabajo, y viceversa, donde se puede ver cómo se documenta una norma y el papel de trabajo que hace referencia a la misma.

La obra sigue con su propósito de que los papeles de trabajo se encuentren también en forma electrónica “cargados” en un programa digital de auditoría que facilita el manejo de la documentación, antes era en un CD anexo y ahora en la nube.

Ahí, en la nube, los autores subirían también algunas presentaciones en PowerPoint sobre tópicos técnicos que ayudan al aprendizaje y se irían incorporando nuevas presentaciones.

Desde luego, al oír estos planes di mi apoyo completo para la emisión de esta obra que ahora es una realidad, está terminada y dispuesta al público.

Es un libro que no debe faltar al alumno en apoyo de su aprendizaje de lo que es esta prestigiada tarea de hacer una auditoría conforme a las NIA y sobre todo con el énfasis de mantener el riesgo a su más bajo nivel.



C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín  
Expresidente de la CONAA  
Socio Director de BDO

En 2011 tuve la oportunidad de leer la obra original de este libro sobre la *Auditoría de estados financieros y su documentación*, en el momento en que en México estábamos en el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos



(CONPA) estaba en una activa promoción de estas que entraban en vigor a partir de 2012.

Este libro vino a complementar ese esfuerzo cuando tuve el honor de ser el último presidente de la CONPA, ahora llamada Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONNA) que lidera la promoción e interpretación de las NIA, entre otras de sus muchas funciones.

Considero que esta nueva obra, revisada y actualizada, facilita al lector obtener un mayor conocimiento sobre el funcionamiento de una firma de auditores, así como del proceso de ejecución de una auditoría en una compañía específica.



José Luis Salinas Wood  
Director General  
MAAK ARCA HOLDING

Esta obra será de gran ayuda no solo para aquellos que inician sus prácticas de auditoría, sino también para aquellos profesionales y académicos que buscan consultar un excelente libro de texto.

Uno de sus autores, Alberto Tejero González es, actualmente, Director de Finanzas de Maak Arca Holding, propiedad del fondo de inversión de capital privado Nexxus Capital. Nuestro ejecutivo hizo su práctica de auditoría en un despacho internacional de los denominados “cuatro grandes”. Ahí adquirió las habilidades necesarias para penetrar en las entrañas contables, financieras y operativas de cualquier negocio, sin importar la industria en la que se opere. El verdadero valor agregado de un auditor radica en la prevención, detección y corrección oportuna de los distintos procesos, para así poder evitar fraudes y errores significativos. No es fácil que coexistan en una misma empresa el cumplimiento óptimo de los diversos controles de acuerdo a la normatividad de ley, sin embargo, esto es condición necesaria y suficiente para que una organización tome de manera sistemática decisiones de negocio acertadas.

De este modo, este autor posee también experiencia laboral actuando desde “el otro lado” de la mesa de negocios, es decir, como ejecutivo de distintas empresas que constituyen parte de la clientela de las empresas auditoras; por ende, conoce lo importante que es cumplir con las NIA y, sobre todo,

sabe qué valor agregado debe obtener por parte de un proveedor-auditor. El libro contiene entonces también puntos de vista interesantes desde esta óptica.

Compromiso, profesionalismo, experiencia y simplicidad se ven reflejados en esta obra. Espero que les sea de gran utilidad como a nosotros en Maak Arca Holding.



CA Jason Parker  
Presidente de Parker Randall y Founder

Conozco a uno de los autores desde hace muchos años, además de ser mi amigo, es mi socio y representa a mi firma en México.

La primera edición de este libro *Auditoría de estados financieros y su documentación* se realizó en 2011, un año antes de que México aceptara la completa adopción de las NIA y, en consecuencia, fue una herramienta útil para comenzar a realizar auditorías de acuerdo con esta norma internacional.

Uno de los muchos aspectos importantes del este libro fue que también incluyó un conjunto completo de documentos de trabajo y la documentación se integró en un CD incorporado en un programa de auditoría.

Hoy en día el libro se actualiza con las nuevas NIA (incluyendo ejemplos del nuevo informe del auditor independiente), se incorporan nuevos autores, el CD ya no se utiliza, pues la información ahora está en la nube. La presentación de Power Point de ciertos aspectos técnicos que apoyan la parte teórica del libro se incluye en la nube, así como una dramatización que describe las firmas de un auditor para que los nuevos estudiantes lleguen a reconocer cómo está organizada una firma, sus socios, servicios y así sucesivamente.

También se describe una entidad ficticia en el libro que muestra el detalle de su organización, control interno de calidad, etc., ya que tal empresa

hipotética es la base para desarrollar la auditoría y su documentación que es la esencia de este libro.

Estoy seguro de que, así como la primera edición fue reeditada tres veces, esta será exitosa y espero que este nuevo libro se actualice con más frecuencia.

Presentaré este libro en nuestra próxima Junta Latinoamericana para que sea utilizado como una herramienta útil.

# PRESENTACIÓN

---

Es un honor tener la posibilidad de patrocinar esta obra, Auditoría de estados financieros y su documentación, por la calidad y experiencia de los autores. Consideramos que el aprendizaje es por referencia, por lo que este ejercicio ilustrado de una auditoría financiera utilizando las NIA, que hace énfasis en el riesgo, será útil para estudiantes, profesores, auditores que empiezan y expertos.

La primera versión impresa de esta obra, editada en 2011, hubiera bastado para ilustrar el trabajo de auditoría; sin embargo, hoy en día, prácticamente todos los auditores usamos computadoras para realizar nuestro trabajo de auditoría, razón por la cual hemos incluido en esta obra, la versión electrónica de los papeles de trabajo que se encuentra en la nube.

Durante más de 20 años, CAME® ha desarrollado software para generar y almacenar papeles de trabajo de auditoría en computadora. Las propias Normas de Auditoría, en su definición de “Archivo de auditoría”, indican que pueden estar “ya sea en forma física o electrónica”, lo cual nos da la posibilidad de tener “legajos” electrónicos de papeles que respaldan el trabajo de auditoría, en el mismo programa donde se han instalado los papeles de trabajo de esta obra.

La versión electrónica de los papeles de trabajo se encuentra cargada en nuestro sistema Auditor® Legajo-Virtual®, el cual podrá descargar en nuestra página <http://imcp.camesoftware.com/> y en el libro se encontrará una guía de instalación del software que también lo ayudará en el manejo del mismo. Además, hemos incluido varios videos tutoriales que harán más fácil el proceso de revisión y utilización de los papeles de trabajo electrónicos incluidos en Auditor® Legajo-Virtual®.

Nuestro agradecimiento al IMCP por permitirnos patrocinar esta obra y participar en este esfuerzo que ha realizado, sabemos que será de gran utilidad para la comunidad contable de nuestro país y, seguramente, de Latinoamérica.

C.P.C. Rafael Castañeda Audiffred

Director General

CAME® – Software para Firmas



# PRÓLOGO

.....

El contenido de esta obra está enfocado en el riesgo con otro ejemplo y nuevos aspectos de la vida real (valores residuales, componentes, KAM, etc.), impuestos diferidos, beneficios acumulados y revisión de TI; la parte teórica se ha actualizado e incluye módulos con teoría, un GPS para “navegar” entre los papeles y las NIA; el programa digital para el manejo de la documentación ahora está en la nube (no hay CD) y se han incluido otros asuntos para enriquecer esta edición.

## Por qué escribimos este libro

Hace unos años, cuando México estaba por adoptar las NIA y el mundo de la auditoría cambiaba radicalmente, los autores de esta obra, miembros y expresidentes de la Comisión Editorial consideraron hacer una práctica tradicional de auditoría que cumpliera con los objetivos de acatamiento de las NIA, haciendo énfasis en los riesgos.

Después de ciertas investigaciones sobre la idea de la práctica tradicional donde se describen situaciones, se anexan documentos y narraciones, se asume que este tipo de ejercicios no da los resultados esperados, pues muchas prácticas no se terminan o se hacen mal, no se tiene la guía adecuada y consistente y se desconoce si las que son terminadas se hicieron bien, lo cual solo causa frustración.

Por ello, se tomó la decisión de revisar los papeles de trabajo del año anterior para que sirvieran de guía, de cómo lo hicieron, etc.; y se elaboró un juego de papeles de trabajo para que sirvieran de referencia ilustrativa, con características educativas; luego se hizo una referencia a las NIA en los papeles de trabajo y de esta a la documentación (GPS), haciendo énfasis, en todos los casos, en el “enemigo natural” del auditor: los riesgos; sin embargo, considerando que el individuo que leerá este libro es de “naturaleza tecnológica”, además del papel se introdujeron varias secciones en un programa digital de auditoría Sistema Auditor® Legajo Virtual®

2017 Versión IMCP, al cual podrá tener acceso conforme al instructivo que encontrará al final del libro.

### Riesgo, el objetivo de este libro

Este libro fue ideado con el objetivo de ofrecer una obra sobre el enfoque de riesgo de una auditoría (servicios de aseguramiento, como ahora se nombra a este trabajo de examen) que se lleva a cabo de acuerdo con las NIA emitidas por el IAASB, las cuales fueron adoptadas por el IMCP por medio de la CONAA, a partir de 2012.

El objetivo es encontrar el riesgo de la existencia de errores y fraudes que hagan que las aseveraciones de los estados financieros resulten falsas y que el usuario tome decisiones equivocadas.

La dirección es la responsable de implantar los controles internos que los prevengan y detecten y la función del auditor es determinar los riesgos, evaluar los controles internos, probarlos y dar su dictamen conforme a los resultados.

### Una obra peculiar

Esta obra es única con **IVA** (incluye valor agregado integral), pues contiene diversos aspectos:

- Incluye un informe del auditor, de acuerdo con las nuevas NIA 700 y 701, es decir, un informe completo del auditor independiente como resultado de su auditoría, su dictamen con un KAM, estados financieros y sus notas.
- Contiene un legajo de documentación de los papeles de trabajo de una auditoría conforme a las NIA, tanto en papel como en versión digital, cargados en un programa de auditoría para su consulta, por lo cual esta obra cumple con la expectativa de los aficionados a la tecnología, que están acostumbrados a ver la información en la computadora o tableta.
- El ejercicio se refiere a una empresa, **Merka**, que desea vender sus acciones en el mercado mexicano y ha iniciado su inscripción en la CNBV; su giro consiste en distribuir todo tipo de mármoles y granito con operaciones relativamente no complejas, compras al extranjero,



ventas a constructoras y al menudeo, haciendo referencia a los principales pasos que el auditor debe llevar a cabo (investigación de riesgos, contratación), planeación, control interno, pruebas de cumplimiento, sustantivas, análisis financiero, confirmaciones, informes, congruencia de la información entregada a la bolsa, etcétera.

- Este mismo legajo se encuentra documentado digitalmente en un programa de auditoría que realiza diversos trabajos automatizados como la elaboración de sumarias, análisis, control de ajustes y reclasificaciones, informes, integraciones de cuentas, archivo de la documentación (confirmaciones, correspondencia, modelos de programas, salvaguardas, contratación, muestreo), referencias a las NIA y NIF, entre otras actividades computarizadas.
- La obra explica la correlación entre las NIA y la documentación llamada GPS para que el interesado pueda “navegar” entre uno y otro. Esto permite ver cómo se documenta el cumplimiento de una NIA referenciada con la documentación; así como conocer el porqué de la elaboración de un documento que se deriva de la NIA.
- Incluye una sección teórica de los principales aspectos que cubren una auditoría: la NIA (ver índice), descripciones resumidas del Código de Ética, Normas de Calidad, escepticismo, administración del trabajo, normas de documentación, planeación, importancia relativa, control interno, técnicas de auditoría, fraudes y errores, el “nuevo” dictamen (informe del auditor) con varios ejemplos de dictamen sin modificaciones, opinión desfavorable (negativa) o denegada (abstenciones), que incluye ejemplos de situaciones de **negocio en marcha** (en funcionamiento) y de párrafos de énfasis y otros asuntos.
- También contiene una descripción de una firma típica mexicana, una PYME llamada, hipotéticamente, **CCCHT**, para que el individuo se identifique con la organización, su estructura, servicios, personal.

El propósito de esta sección es darle una ambientación a la obra. Es una ilustración hipotética sacada de la imaginación de los autores para reseñar lo que sucede en la vida real del auditor al ingresar a trabajar a CCCHT y al realizar la documentación de una auditoría conforme a las NIA y manejar los **riesgos**; se describe una firma típica de Contadores Públicos, su organización, personal.

- Los autores del libro han procurado que su contenido signifique una importante aportación a la enseñanza y al ejercicio profesional de la auditoría de estados financieros, cuidando la calidad de la redacción, para que sea comprensible para todos los lectores.

### Para los interesados en conocer los servicios de aseguramiento

- **Estudiantes:** Apoyo fundamental para la enseñanza de la auditoría de estados financieros en las universidades en donde se imparte la materia dentro del programa de la carrera de Contador Público (o la denominación equivalente).
- **Profesores:** Constituye una obra básica de referencia y consulta para llevar al cabo sus clases y demostrar en forma práctica, por medio de los legajos, cómo se practica la auditoría.
- **Firmas (desarrollo profesional):** Es una guía para el entrenamiento del personal de los despachos de Contadores Públicos que ejercen la práctica de auditoría, así como una plataforma para que estos despachos, particularmente aquellos calificados como medianos y pequeños, puedan elaborar sus manuales de políticas y procedimientos para la administración de los trabajos de auditoría y establecer sus normas de control de calidad, que son instrumentos indispensables para proteger el riesgo profesional.
- **Preparadores de información financiera:** Al responsable de producir información financiera que cumpla con las NIF lo ayudará a conocer la actividad de su auditor y el porqué le solicita información, así como el alcance y la coordinación de esfuerzos.
- **Otros:** Auditores internos: también es una guía útil para estructurar su trabajo de análisis, pruebas, evidencia, archivo de la documentación para los empresarios, banqueros, inversionistas, entre otros. Encontrarán puntos de vista interesantes para que conozcan la actividad del auditor, hasta dónde llega su responsabilidad, su manera de trabajar, la documentación de las evidencias tomadas, la normatividad y las comunicaciones.

### ¿Cómo leer este libro?

Es una actividad dinámica, no necesariamente secuencial, pero a continuación se exhibe una guía:

- **Primero:** Revise lo que es la descripción de una firma, según su experiencia, para identificarse con su contenido y sus actividades.

Es importante señalar que el lector, al estudiar la práctica, actuará como encargado, revisando el análisis que fue preparado por un *junior*; como encargado, reportando a un gerente y, a su vez, juzgando el trabajo de su *senior*; como socio, administrando el trabajo, discutiendo con su “equipo” los resultados, las conclusiones, el cumplimiento de los programas que están relacionados con las NIA y con los papeles de trabajo (documentación), coordinando las conclusiones de los revisores de calidad, de tecnología, fiscal, etcétera.

- **Segundo:** Inicie por la primera página del legajo, puede ser en papel, pero preferentemente en forma digital. Cuestione siempre porqué se hizo, los motivos y el soporte.

- **Tercero:** La planeación debe ser el documento central de atención, es el eje donde se plasman los resultados de la investigación del cliente (que es normativa), los riesgos localizados y la posibilidad de otros (estos pueden provocar, recordar, errores y fraudes), de ahí se plasman los procedimientos de auditoría (cumplimiento y sustantivos), evalúan los resultados y los posibles efectos en la opinión.

La planeación es dinámica y la elabora todo el equipo de auditoría, desde ayudantes, encargados, gerentes, socios, especialista fiscal, en tecnología, de riesgo.

Revíselo constantemente, no es un paso más, sino que tiene que regresar a revisarlo, entenderlo y hasta criticarlo.

- **Cuarto:** Dependiendo del tema, búsquelo en la sección teórica de este libro (u otras fuentes) para que encuentre el soporte doctrinal y las explicaciones del caso.
- **Quinto:** Consulte siempre las NIA y NIF para obtener el fundamento de cualquier decisión.

## La calidad de la profesión

Una de las misiones del IMCP y de su Comisión Editorial es cumplir con las expectativas del público; por tanto, creemos vehementemente que los

autores pusimos lo mejor de nuestra experiencia, motivación, compromiso social y profesional para cumplir con las expectativas del lector respecto a sus propósitos de estudio. No obstante, advertimos que esta obra **no es normativa**.

El IMCP se deslinda de los trabajos de los autores, es decir, el seguimiento de esta práctica es responsabilidad inicial de los autores y la final del lector, ya que se trata solo de una guía que no necesariamente implica haber cumplido con todas las NIA.

La obra cubre únicamente los aspectos básicos de una auditoría y las ilustraciones son enunciativas, considerando que pueden existir otras formas de documentación. No incluye todos los procedimientos ni aspectos del orden fiscal, laboral o legal.

# ABREVIATURAS

---

|               |                                                                                                                                                                          |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                              |
| <b>ACL</b>    | Audit Compilation Language. Lenguaje de compilación – de datos – para la auditoría. Empresa que vende este software.                                                     |
| <b>ACS</b>    | Auditing Codification Standards. Codificación de Normas de Auditoría (emitidas por el AICP en los EE.UU.).                                                               |
| <b>AGAFF</b>  | Administración General de Auditoría Fiscal Federal.                                                                                                                      |
| <b>AICPA</b>  | American Institute of Certified Public Accountants. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.                                                             |
| <b>ANFECA</b> | Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría Pública y Administración.                                                                                     |
| <b>APB</b>    | Accounting Principles Board. Consejo de Principios Contables. En su momento rigió los PCGA en los EE.UU., algunos conceptos son válidos aún. Fue sustituido por el FASB. |
| <b>ASC</b>    | Accounting Standards Codification. Codificación de Normas de Contabilidad (emitidas por el FASB en los EE.UU.).                                                          |
| <b>BMV</b>    | Bolsa Mexicana de Valores.                                                                                                                                               |

|               |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>CA</b>     | Contador Certificado en Reino Unido (por su abreviatura en inglés).                                                                                                                                                                                                             |
| <b>CAC</b>    | Comisión Administradora de Calidad (del IMCP).                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>CACECA</b> | Consejo de Acreditación en la Enseñanza de la Contaduría y Administración.                                                                                                                                                                                                      |
| <b>CAM</b>    | Critical Audit Matters. Asuntos Críticos de Auditoría (como los intenta definir el PCAOB).                                                                                                                                                                                      |
| <b>CCA</b>    | Cuestiones Clave de Auditoría (ver ACA y KAM).                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>CCCHT</b>  | Nombre ficticio de una firma de Contadores Públicos usado en la descripción de la práctica de auditoría.                                                                                                                                                                        |
| <b>CCPM</b>   | Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (colegiado al IMCP).                                                                                                                                                                                                             |
| <b>CDMX</b>   | Ciudad de México.                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>CEAV</b>   | Acrónimo de Completitud, Existencia, Exactitud, Valuación.                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>CEN</b>    | Comité Ejecutivo Nacional del IMCP.                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>CEP</b>    | Código de Ética Profesional (del IMCP).                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>CICA</b>   | Institute for Internal Controls. Instituto de Controles Internos. Institución que señala las mejores prácticas de control interno.<br>CICA también significa: Certified Internal Controls Auditor. Auditor Certificado en Controles Internos. Su función es sobre TI, en EE.UU. |

|                  |                                                                                                                                                                                                 |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>       | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                     |
| <b>CINIF</b>     | Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera.                                                                                                                                           |
| <b>CISA</b>      | Certified Information Systems Auditor. Certificación de Auditor de Sistemas de Información. Principal Certificación de ISACA.                                                                   |
| <b>CNBV</b>      | Comisión Nacional Bancaria y de Valores.                                                                                                                                                        |
| <b>COBIT</b>     | Control Objectives for Information and related Technology. Objetivos de Control para Información y Tecnologías Relacionadas (en EE.UU.). Una guía de las mejores prácticas de control interno). |
| <b>COI Aspel</b> | Programa de contabilidad en TI.                                                                                                                                                                 |
| <b>CONAA</b>     | Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (del IMCP).                                                                                                                                     |
| <b>CONPA</b>     | Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (del IMCP, ahora CONAA).                                                                                                                       |
| <b>COSO</b>      | Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, en EE.UU.                                                    |
| <b>C.P.</b>      | Contador Público.                                                                                                                                                                               |
| <b>CPA</b>       | Comisión de Pronunciamiento de Auditoría (después CONPA y luego CONAA).                                                                                                                         |
| <b>C.P.C.</b>    | Contador Público Certificado.                                                                                                                                                                   |
| <b>CPC</b>       | Comisión de Principios de Contabilidad (originalmente del IMCP, sustituida por el CINIF).                                                                                                       |

|               |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>CPM</b>    | Critical Path Method. Método de la Ruta Crítica.                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>CRM</b>    | Customer Relationship Management. Administración de las Relaciones con los Clientes. Sistema digital para el control y seguimiento de clientes actuales y potenciales.                                                                                                          |
| <b>CTC</b>    | Comisiones Técnicas de Calidad (del IMCP).                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>CUC</b>    | Certificado Único Profesional (del IMCP).                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>DPC</b>    | Desarrollo Profesional Continuo (antes Educación Profesional Continua [EPC] del IMCP).                                                                                                                                                                                          |
| <b>EE.UU.</b> | Estados Unidos de América.                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>EF</b>     | Estados financieros.                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>ERP</b>    | Enterprise Resource Planning. Planificación de recursos empresariales. Es un sistema de TI generalizado para mantener la contabilidad, sus registros, análisis, hay infinidad de estos productos para todo tipo de entidades e industrias, independientemente de sus volúmenes. |
| <b>FASB</b>   | Financial Accounting Standards Board. Consejo de Normas de Contabilidad Financiera, organismo autónomo de los EE.UU. Anteriormente, estas normas eran emitidas por el IACP y eran los GAAP.                                                                                     |



|               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>FIFA</b>   | Federation International of Football Association. Federación Internacional de Fútbol Asociación.                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>GPS</b>    | Global Positioning System. Sistema de Posicionamiento Global. Sistema americano de navegación y localización mediante satélites. Palabra usada en este libro para “navegar” por las NIA con papeles de trabajo.                                                                                                                                 |
| <b>GREAT</b>  | Group Review Evaluation Auditing Task. Grupo de tareas de revisión y evaluación de auditoría. Nombre hipotético del grupo revisor de calidad de la firma CCCHT usada en la descripción de la práctica de auditoría de este libro.                                                                                                               |
| <b>HACKER</b> | Término que concierne principalmente a entradas remotas no autorizadas por medio de redes de comunicación como Internet ( <i>black hat</i> -sombrero negro-). Pero también incluye a aquellos que depuran y arreglan errores en los sistemas ( <i>white hat</i> -sombrero blanco-) y a los de moral ambigua ( <i>grey hat</i> -sombrero gris-). |
| <b>IAASB</b>  | International Auditing and Assurance Standards Board. Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento, del IFAC (antes IAASC).                                                                                                                                                                                                     |

|              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>   | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>IAASC</b> | International Auditing and Assurance Committe. Comité Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento. Cambió su nombre y funciones por el IAASB del IFAC).                                                                                                                                        |
| <b>IAB</b>   | International Accounting Bulletin. Boletín Internacional de Contabilidad, en UK, especializada en artículos y eventos de las principales firmas y en elaborar una estadística de ingresos, personal, departamentos por países e internacional.                                                          |
| <b>IACP</b>  | Institute of Public Accountants. Instituto Americano de C.P., en los EE.UU.                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>IAS</b>   | International Auditing Standards. Normas Internacionales de Auditoría, del IFAC.                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>IASB</b>  | International Accounting Standards Board. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, del IFAC.                                                                                                                                                                                                   |
| <b>IDEA</b>  | Nombre de una empresa que vende <i>data analysis</i> software.                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>IESBA</b> | The International Ethics Standards Board for Accountants. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (comité independiente que emite normas o estándares de ética publicados en el “Code of Ethics for Professional Accountants”, Código de Ética para Profesionales de la Contaduría). |
| <b>IFAC</b>  | International Federation of Accountants. Federación Internacional de Contadores.                                                                                                                                                                                                                        |

|                  |                                                                                                                                                      |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>       | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                          |
| <b>IFRS</b>      | International Financial Reporting Standards. Normas internacionales de Información Financiera (NIIF en español) como las denomina el IASB, del IFAC. |
| <b>IMCP</b>      | Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.                                                                                                      |
| <b>IMSS</b>      | Instituto Mexicano del Seguro Social.                                                                                                                |
| <b>INFONAVIT</b> | Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.                                                                                   |
| <b>IPO</b>       | Input (entrada), Proceso, Output (salida), en sistemas TI.                                                                                           |
| <b>IRCA</b>      | Acrónimo de Importante más Riesgo menos Control igual Auditoría.                                                                                     |
| <b>ISACA</b>     | Acrónimo de Information Systems Audit and Control Association, Asociación de Auditoría y Control de Sistemas de Información.                         |

|               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>ISO</b>    | Norma de calidad internacional (revisiones especializadas, un conjunto de normas sobre calidad y gestión de calidad, establecidas por la International Organization for Standardization (Organización Internacional de Normalización, ISO, por sus siglas en inglés). Se pueden aplicar en cualquier tipo de organización o actividad orientada a la producción de bienes o servicios. Las normas recogen tanto el contenido mínimo como las guías y herramientas específicas de implantación como los métodos de auditoría. Juzgan si las prácticas de control se han aplicado consistentemente por periodos relativamente largos. |
| <b>ISQC 1</b> | International Standard on Quality Control 1. Norma Internacional de Control de Calidad 1. En México es el equivalente a NCC: “Control de Calidad para Firmas que Desempeñan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados”.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>ISR</b>    | Impuesto sobre la Renta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>IVA</b>    | Incluye valor agregado integral (acrónimo solo para este libro).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>IVA</b>    | Impuesto al Valor Agregado.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>KAM</b>    | Key Auditing Matter. Asuntos clave de Auditoría, como lo define la NIA 701 (ver ACA y CCA).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|               |                                                                                                                                           |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>    | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                               |
| <b>NAGA</b>   | Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (ahora se denominan NIA).                                                                      |
| <b>NAT</b>    | Normas para Atestiguar (del IMCP).                                                                                                        |
| <b>NCC</b>    | Normas de Control de Calidad (del IMCP).                                                                                                  |
| <b>NDPC</b>   | Norma de Desarrollo Profesional Continuo.                                                                                                 |
| <b>NIA</b>    | Normas Internacionales de Auditoría (ver IAS en inglés).                                                                                  |
| <b>NIF</b>    | Normas de Información Financiera (emitidas por el CINIF - México).                                                                        |
| <b>NIIF</b>   | Normas Internacionales de Información Financiera (emitidas por el IASB del IFAC). IFRS por sus siglas en inglés.                          |
| <b>NR</b>     | Normas de Revisión (del IMCP).                                                                                                            |
| <b>NRCC</b>   | Norma de Revisión de Control de Calidad (del IMCP).                                                                                       |
| <b>ORACLE</b> | Es una empresa, una marca, que ofrece servicios de TI nube, plataformas, productos de ingeniería.                                         |
| <b>PCAOB</b>  | Public Company Accounting Oversight Board. Consejo de Vigilancia de la Contabilidad de Empresas Públicas, en EE.UU. originado por el SOX. |
| <b>PCGA</b>   | Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (este término fue sustituido por NIF).                                                  |

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>            | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>PERT</b>           | Program (or project) Evaluation and Review Technique. Técnica de Evaluación y Revisión del programa o proyecto.                                                                                                                                                                                               |
| <b>PP</b>             | Power Point (programa de presentaciones).                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>PTU</b>            | Participación de los Trabajadores en las Utilidades.                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>PYME</b>           | Pequeñas y Medianas Empresas.                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>REEA</b>           | Acrónimo de Rutina, Estimaciones, Extraordinarias y Auditoría.                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>RU</b>             | Reino Unido (del United Kindom – Inglaterra).                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>S.A.B. de C.V.</b> | Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable.                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>SAP</b>            | Systems Applications and Products. Sistemas, Aplicaciones y Productos en el procesamiento de datos. Es una marca específica de un ERP de origen alemán.                                                                                                                                                       |
| <b>SAT</b>            | Servicio de Administración Tributaria.                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>SEC</b>            | Securities and Exchange Commission. Comisión Nacional del Mercado de Valores. Institución independiente del gobierno de Estados Unidos encargada de vigilar el cumplimiento de las leyes federales del mercado de valores, la regulación de las bolsas de valores y el mercado de opciones de Estados Unidos. |
| <b>SEP</b>            | Secretaría de Educación Pública.                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>SFP</b>            | Secretaría de la Función Pública.                                                                                                                                                                                                                                                                             |

|                |                                                                                                                                                |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>ACA</b>     | Asuntos Clave de Auditoría (ver CAC y KAM).                                                                                                    |
| <b>SMP</b>     | Small and Medium Practices. Prácticas pequeñas y medianas. Comité del IFAC en apoyo a las PYME.                                                |
| <b>SOX</b>     | Ley Sarbanes Oxley.                                                                                                                            |
| <b>TAAC</b>    | Técnicas de Auditoría Auxiliadas con el Computador.                                                                                            |
| <b>TI</b>      | Information Technology. Tecnología de la Información (antes PED, Proceso Electrónico de Datos).                                                |
| <b>TLCAN</b>   | Tratado de Libre Comercio de América del Norte.                                                                                                |
| <b>US GAAP</b> | United States Generally Accepted Accounting Principles. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (en Estados Unidos); en México PCGA. |
| <b>USB</b>     | Universal Serial Bus. Bus de Serie Universal. Memoria Universal – un dispositivo móvil.                                                        |







# PARTE 1

Sección técnica sobre aspectos  
de la auditoría, descripción y  
explicación para aplicar las NIA



# **CAPÍTULO 1**

Teoría sobre el riesgo  
y escándalos financieros

Esta sección teórica está dirigida al descubrimiento de riesgos que ocasionan errores y fraudes que pueden afectar las aseveraciones de los estados financieros (saldos, transacciones y revelaciones), que sean equivocados y conduzcan a la toma de decisiones erróneas por parte de los usuarios.

## 1.1 Mundo de los riesgos

**Riesgos:**

- Posibilidad de que se produzca un contratiempo o una desgracia, de que alguien o algo sufran perjuicio o daño.
- Contingencia o proximidad de un daño.
- Una medida de la magnitud de los daños frente a una posible situación peligrosa.
- Se mide asumiendo una determinada vulnerabilidad frente a cada tipo de peligro.
- Amenaza, sinónimo de peligro, accidente.

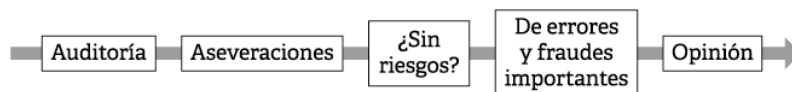
Un auditor indica en su informe que hizo su examen de los estados financieros, de acuerdo con las NIA; da su opinión de que estos están razonablemente presentados, conforme las NIF y, también, manifiesta en un párrafo sobre su responsabilidad en la auditoría que los estados financieros están libres de errores y fraudes importantes.

Aun cuando desde hace casi 100 años, el sentido es el mismo en el dicho del auditor, de que los estados financieros no contienen errores y fraudes importantes (de otra manera los hubiera descubierto); desde el año 2012.

El auditor está más consciente de su responsabilidad, de los riesgos de localizar errores y fraudes al emitir su informe, de que no es cuestión de aumentar el trabajo, puesto que siempre ha sido dirigido a tal localización (se aclara que dentro de los errores se incluían los efectos de los fraudes), pero ahora el objetivo de una auditoría es asegurar: aseveraciones de los

estados financieros (saldos, resultados y revelaciones); que no existan riesgos para que los estados financieros estén presentados razonablemente y que estén libres de “errores y fraudes importantes”.

El concepto de la importancia de “errores y fraudes” es subjetivo (ya que la calificación de “importancia” depende de quien ponga parámetros y los juzgue), pero de no ser descubiertos, corregidos, revelados o impactados en la opinión, el usuario puede tomar una decisión equivocada importante y, en consecuencia, ocasionar demandas.



El riesgo está presente aun cuando no se vea; “pero lo difícil se hace fácil”, cuando el auditor está consciente de que tiene el riesgo de que las aseveraciones de los estados financieros (saldos, resultados/actividades, revelaciones) auditadas contengan errores y fraudes importantes no detectados y que afecten la decisión de los usuarios en los informes de auditoría.

## 1.2 Riesgos en la auditoría

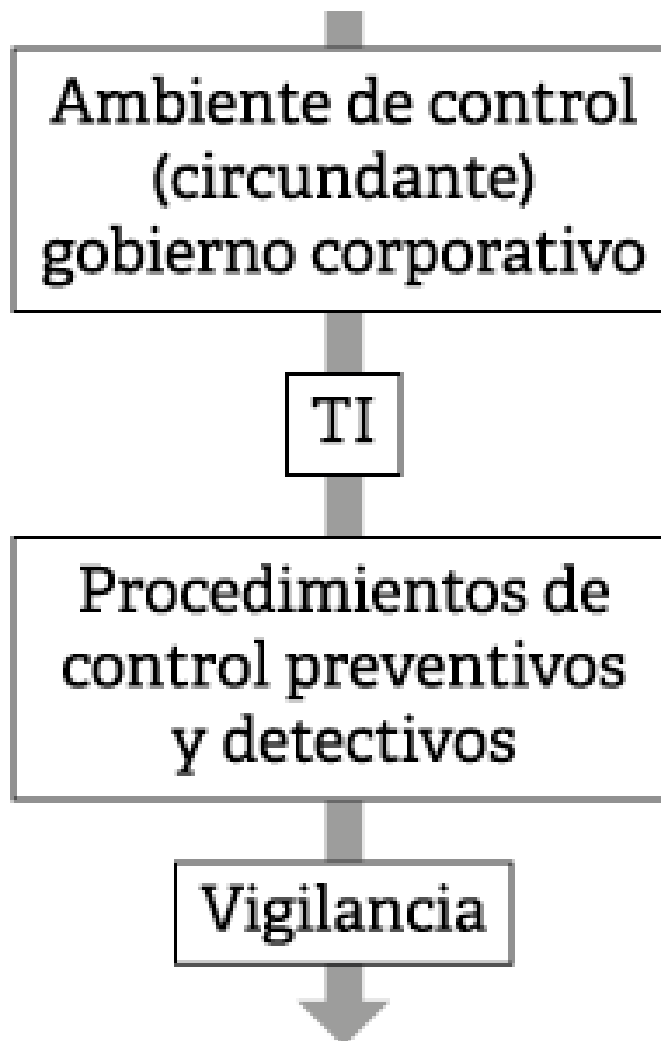
A manera de recordatorio:

- **Riesgo inherente** (implícito) derivado de la misma aseveración de los estados financieros (saldos, movimientos, revelaciones), pues no son los mismos riesgos en un edificio que en cuentas por cobrar, inventarios, impuestos diferidos, etcétera.

- **Riesgo** de que los controles **no funcionen**, a pesar de que la Administración/Dirección sea la responsable de implantar los controles diseñados para descubrir errores y fraudes en operaciones rutinarias, extraordinarias y en el cálculo de las estimaciones y de vigilar que estos “cumplan” con su cometido. De esta manera, el auditor detecta los controles, los evalúa y los prueba:

- **Controles del ambiente**, es el principal control circundante, el más importante, el *Tune On The Top*, la dirección, es la tradición y cultura,

que al final es el mejor control, la disciplina, el orden, la adhesión a las políticas, el cuidado de los activos, las personas involucradas (personal, proveedores, clientes, la competencia, etc.), que va desde la actitud de la administración hasta el cumplimiento de los controles establecidos y con énfasis en los valores éticos del personal y de la organización, pasando por una estructura de distribución de responsabilidades relacionada con el volumen y la complejidad de las actividades y operaciones de la entidad, terminando en adecuados procesos tendientes a la evaluación y administración de los riesgos del negocio.



El ambiente de control incluye las funciones del gobierno corporativo y de la administración de una entidad, su conciencia y acciones respecto

del control interno y su importancia para dicha entidad.

En otras palabras, es la cultura y tradición de una empresa en cuanto a su responsabilidad de mantener un negocio efectivo y eficiente, y esto también es un control sujeto a evaluación.

- **Controles sistemas de Tecnología de Información y Comunicación (TI).** Responden a los sistemas contables hasta la producción de la información requerida para administrar el negocio e informar a terceros, lo cual debe comprender la incorporación constante de las nuevas normas de información financiera, procesando solamente transacciones reales en el periodo contable que corresponda; enfatizando que los sistemas TI pueden ser un apoyo, pero también una amenaza.
- **Control de los procedimientos.** Son políticas y lineamientos establecidos por la administración de una entidad con el objetivo de proteger sus activos y de asegurar que los procesos internos estén libres de errores, en especial el proceso contable, dirigido a proporcionar información confiable para la toma de decisiones, tanto de la administración como de terceros interesados. Los procedimientos de control se dividen en controles preventivos o detectores:
  - + Controles que “prevengan” errores y fraudes. Estos se instalan y funcionan en forma automática al negocio, son de naturaleza rutinaria, normalmente automatizados; por ejemplo: registro de ventas, inclusión de precios, IVA, emisión de cheques con beneficiarios autorizados, etc. El auditor verifica estos controles con pruebas de cumplimiento.
  - + Controles que “detecten” (controles de vigilancia). Se implementan según las circunstancias y son revisiones directas –auditorías internas, externas, especializadas–, análisis financieros, reportes de excepción, etc. El auditor verifica estos controles mediante pruebas sustantivas.
  - + Controles “correctivos” para que no vuelva a suceder, si los controles anteriores fallan. Una vez que se descubre una falla se corrige y se implementa un nuevo control, ya sea preventivo o detectivo, a veces, esta implementación debe hacerse con la oportunidad debida.

- **Riesgo** de que los auditores **no los descubran** (aun cuando diseñen sus procedimientos para descubrir errores y fraudes importantes), debido a diversas circunstancias y en consecuencia emitan una opinión equivocada que afecte las decisiones de los usuarios.

Los controles dan una **seguridad relativa, pero no absoluta**; por ello, descubrir riesgos es también “relativo”, a pesar de la buena voluntad de la administración y de los auditores para prevenirlos, detectarlos y probarlos.

La fortaleza del control está sujeta al estudio del costo-beneficio, considerando que “nada es tan fácil como parece... que cada solución propuesta (como implantar controles) genera más problemas... y que”, énfasis añadido por el autor, “los tontos son muy listos para saltar controles...”. (*Leyes*. Edward A. Murphy Jr.).

## 1.3 Riesgos descubiertos y auditados

El auditor vive con el riesgo, es parte de su naturaleza, y de su vida profesional, por ello debe saber cómo detectarlo, controlarlo y que no le afecte; este, debe ser considerado con mucha seriedad.

La serie 300 de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) trata el concepto de riesgos; por lo tanto, se recomienda la lectura de este en el “Glosario de términos” que ahí se incluye.

### Anexo

A continuación, se toman algunos conceptos de la “Guía Comisionada por el Small and Medium Practices (SMP) Committee” de IFAC en la auditoría de las entidades de tamaño pequeño y mediano (PYMES), para promover la aplicación de las NIA con respecto al riesgo.

La NIA 200 establece: El auditor debe planear y ejecutar la auditoría para reducir el riesgo a un nivel bajo aceptable.

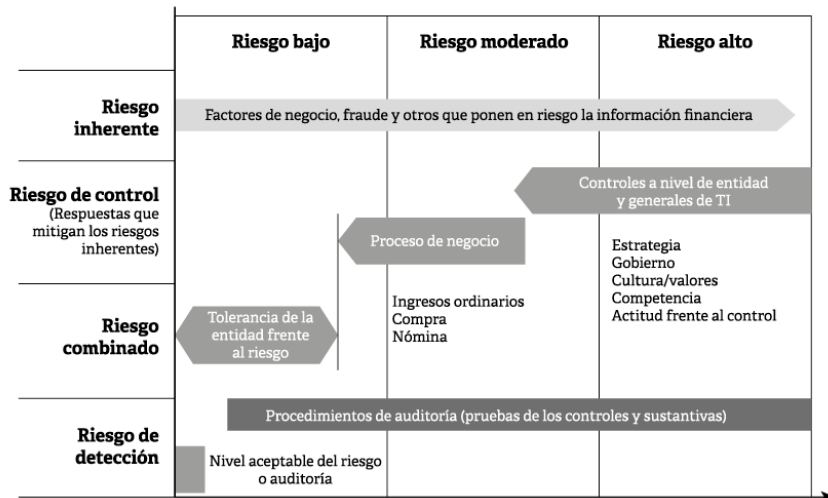
Las aseveraciones se refieren a los saldos, transacciones y revelaciones, y estas son:

CEAV, donde:

- C = Completitud (totalidad).

- E = Existencia, la cual incluye ocurrencia.
- A = Exactitud, que incluye inicio, clasificación y derechos y obligaciones.
- V = Valuación.

Esta guía presenta el siguiente cuadro:



Además, la Guía indica que el proceso de auditoría se presenta en tres fases diferentes:

- Valoración del riesgo.
- Respuesta al riesgo.
- Efecto en el informe del auditor.

## 1.4 Mundo de los escándalos financieros

En un artículo de las “Mentiras de Madoff” se narra que los auditores son demasiado jóvenes (entre 20 y 28 años); con poca experiencia, supervisión y presupuestos limitados, y mucho trabajo, ya que todo lo basan en las pruebas de cumplimiento y de ahí “saltan” a concluir que los saldos están “razonables”, las pruebas sustantivas son caras, requieren mucho tiempo y, prácticamente, las hacen mediante procedimientos de análisis, pues la



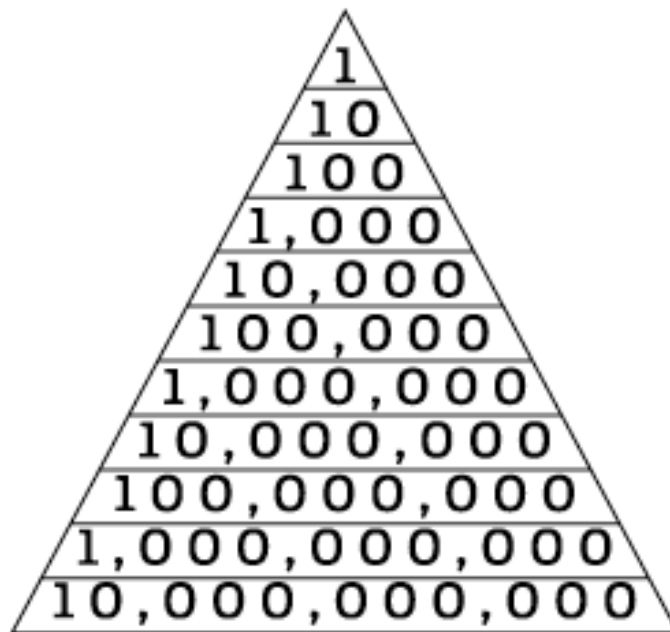
información financiera a auditar la producen los sistemas de TI cada día más complejos y difíciles de entender y auditar.

Sin embargo, no solo **no** se descubren los fraudes y errores de las entidades que los cometen, por medio de engaños y préstamos sin garantía que no se pueden pagar, etc., sino que estos efectos llegan a otras empresas auditadas por firmas importantes, y nadie los descubre.

### ¿Muy grandes e importantes para caer?

Los antecedentes de escándalos por fraudes financieros donde los Contadores hemos estado involucrados, son tan antiguos como la misma historia humana, pues suceden en casi todos los países; recordemos algunos casos:

- **Medici Bank** (Italia, 1494), donde la familia vivía en un lujo extremo, usando los depósitos de sus clientes.
- **Friedrich Krupp AG** (Alemania, 1873), pidió préstamos sin garantía y no pagó.
- **Baring Bro** (Argentina, 1890), se endeudó y no pagó.
- **Horatio Bottomley** (Inglaterra, 1922), periódico, engañó con bonos sin respaldo.
- **Royal Case**, 1931, la empresa más grande de barcos emitió falsos prospectos y engañó a sus inversores.
- **Guinness** (UK, 1987), bebidas alcohólicas, compraventa de acciones en forma fraudulenta.
- **Esquema Ponzi** (EE.UU., 1820), es una operación fraudulenta de reciclado de flujos. Extendemos la descripción de este esquema, pues ha sido la base de muchos de los fraudes existentes con modalidades de increíble sofisticación.



Esta simulación de inversión que se presenta “real” a los incautos, implica el pago de ganancias o intereses a los inversores de alto rendimiento fuera de los parámetros del mercado, pero de su propio dinero invertido o de nuevos inversores; como puede verse en la pirámide, después de 10 pasos una unidad se convierte en diez mil millones de unidades.

Este tipo de fraude ha sido el principal detonador de las crisis financieras, por ejemplo: el Martes Negro, Enron, Lehman, Madoff. Con la Pirámide de Ponzi se logra que los pasivos crezcan de manera geométrica, desproporcional e impagable (en realidad son las utilidades del creador del fraude); una vez que deja de entrar gente al “negocio” y el creador del sistema se ve impedido a cumplir su promesa, además de caerle encima la pirámide, atrapa a la gente que se involucró en el enriquecimiento rápido con alguna inversión. Al final, lo único que se puede decir es que estas inversiones tienen un alto riesgo.

Carlo Ponzi fue un emigrante italiano que “descubrió”, gracias a un correo que recibió de Italia donde el porte o el timbre de correos venía ya pagado para hacer la respuesta internacional, que estos tenían un valor superior al que se vendía en el sistema postal de EE.UU., así que esparció el rumor de su negocio de comprar timbres baratos en el extranjero y venderlos más caros, pero más baratos que los del sistema

postal. Ponzi invitó a varias personas a que se asociaran con él, quienes lo apoyaron con préstamos con la “garantía” de una ganancia de 50% en una inversión de 45 días, la cual cumplió con los recursos que aportaban sus nuevos socios, pero en realidad el negocio de los “timbres” dejó de existir y solo se dedicó a elaborar la hoy famosa “Pirámide Ponzi”, recogiendo abrumadoras sumas de dinero. La gente formaba largas colas para confiarle sus ahorros, expandiendo su negocio a otros estados adyacentes a Nueva York.

Ponzi comenzó a depositar su dinero en el Hanover Trust Bank of Boston (un pequeño banco italo-estadounidense) y con el tiempo, por ser su principal cliente, tanto en depósitos como en obtención de créditos para reciclar su negocio que pagaba en tiempo, no tardó en convertirse en su principal accionista y presidente; de este modo, comenzó a imponer sus decisiones en “trampolín”, con el fin de obtener recursos para sus fines e involucrar su negocio inexistente de timbres. La gente vendía sus casas y sus bienes u obtenía préstamos para invertirlos en el proyecto Ponzi, cuyos resultados fueron desastrosos, provocando suicidios, bancarrotas, y más.

El periódico *Boston Post* empezó a cuestionar las prácticas de la empresa de Ponzi, la cual fue intervenida por el Estado que detuvo toda nueva captación de dinero; los inversores reclamaron su dinero; pero con astucia y audacia Ponzi devolvió su capital a quienes lo solicitaron, lo cual causó un aumento considerable de socios, hasta adoptó un nuevo nombre para su compañía: Charles Ponzi Company, cuyo principal objetivo fue invertir en empresas alrededor del mundo.

El Gobierno Federal de los EE.UU. tuvo dudas de este negocio, intervino y al descubrir la estafa Ponzi fue encarcelado; aunque logró salir y continuar con su sistema, ya no tuvo ningún éxito.

- **Krueger & Toll** (Suecia y EE.UU., 1934), Mr. Krueger fue el salvador de la Europa después de la Primera Guerra Mundial por los préstamos muy “blandos” que hacía, hasta lo propusieron al premio Nobel de la Paz; sin embargo, los auditores descubrieron un fraude de 250 millones de dólares de activos inexistentes.
- **McKesson & Robbins** (EE.UU.), quizá fue quien cuestionó a los auditores sobre la eficacia de su trabajo -marcó un parteaguas en la profesión-, en cuanto a sus alcances, normas de auditoría y dictamen, en

1938, un año antes del Martes Negro, día en que se produjo la máxima caída en las cotizaciones en la Bolsa de Valores de Nueva York e inició la Gran Depresión.

Fue uno de los principales escándalos financieros del siglo XX que marcaron la vida profesional del Contador Público, en varios sentidos: requisitos de calidad, tipo de informe, obligación de observar los inventarios y confirmar las cuentas por cobrar, de este modo nacieron las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA).

- **Penn Central** (EE.UU., 1970), es la quiebra más grande de la historia (con estados financieros que mostraban una empresa en estado moribundo como un ente lleno de vida. Según el informe de la Securities and Exchange Commission (SEC) “es la mayor quiebra en la historia de nuestra nación... la quiebra fue una gran tragedia y tuvo un impacto muy fuerte en la economía nacional...” fue auditada por una de las grandes firmas de Contadores.

La Comisión Cohen (similar a la actual Ley SAROX), basada en la opinión de un senador de que era “muy peligroso dejar en manos de los Contadores la creación de los principios de contabilidad”, insistió en la creación de un organismo autónomo sin fines de lucro, y en 1973 se creó el Financial Accounting Standards Board (FASB), quitándonos el ministerio de decidir los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), por medio del Accounting Principles Board (APB) del Institute of Public Accountants. Instituto Americano de C.P., en los EE.UU. (IACP), que había emitido apenas 30 boletines con diversos conceptos aún hoy válidos, ahora los Financial Accounting Standards Board (FASB), que a la fecha ha emitido casi 200 boletines, los cuales se han codificado por tópicos –ACS– que se van actualizando con nuevos temas, además de emitir interpretaciones, posiciones y boletines técnicos, al igual que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

SEC exigió que las compañías públicas tuvieran comités de auditoría de directores “externos” y que el nombramiento de auditores fuera aprobado por los accionistas.

- **Texaco** (EE.UU., 1987), Barings Bank (UK, 1995), Equitable Life Assurance Society (UK, 2000), Pacific Gas and Electric Company (EE.UU., 2001), entre los más conocidos.

- **WorldCom** (EE.UU., 2001), en el ramo de las comunicaciones fue en su momento una de las empresas más grandes del mundo, pero representó otro fraude “colosal” donde las cifras contables se manipularon; el autor canadiense Bernie Ebbers obtuvo 25 años en la cárcel; quedaron 17 mil desempleados, pérdidas millonarias de 3.8 billones de dólares.
- **Enron** (McKesson & Robbins moderno), (EE.UU., 2001), Kenneth Lay creó pérdidas millonarias que escondió con prácticas contables imaginativas. Se constituyó en 1985 y en 2000 era la empresa más grande de los EE.UU., con 21,000 empleados. *Fortune* la designó como la empresa más innovadora de los EE.UU. durante cinco años consecutivos, también fue nombrada como una de las 100 mejores empresas empleadoras. Fue el escándalo del siglo con billones de dólares, préstamos impagables, acciones con valores de centavos, desempleados, etc. Aparte de observar una contabilidad creativa, fue una aplicación sofisticada de la famosa Pirámide Ponzi para manipular ingresos.

Esta fue detonante de la Ley Sarbanes Oxley con reglas estrictas que incluye el castigo en la cárcel, un efecto transcendental en las empresas públicas, y se creó el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); Arthur Anderson, la firma internacional más grande en 2000, fue su auditor y a la postre desapareció por la salida de sus principales clientes.

- **Chiquita Brands** (EE.UU., 2001), **Kmart** (EE.UU., 2002), **Parmalat** (Italia, 2003), entre otras de las más conocidas.
- **Lehman Brothers**, cuarto banco de inversión en los EE.UU., se declaró en quiebra, con 639 millones de dólares en activos y 619 millones de dólares de deuda con 25,000 empleados.

La estrategia financiera se basó en las operaciones de repo (término frecuente y legítimo relativo a “reponer”), inducir bonos *subprime mortgage* (llamados bonos tóxicos); otros términos descriptivos eran los *ninja bonds*, conocidos por: *no income* - sin ingresos; *no job* - sin trabajo; *no assets* - sin activos, por la forma en que fueron otorgados los créditos sin soporte (en los medios financieros fuera de los EE.UU. bautizados como las “hipotecas gringas”). Lo anterior también fue una especie de jineteo donde algo falló y no se pudieron pagar los pasivos.

El efecto fue una erosión de cerca de 10 billones de dólares, en el mercado internacional de inversiones. Muchas empresas y países importantes invirtieron en bonos; sus auditores no detectaron que era un riesgo explosivo (debido a la falta de elementos para una correcta valuación del mismo activo y de las estimaciones necesarias), así como un efecto dominó en demandas millonarias a empresas y auditores, pues estaban auditadas por firmas internacionales y el tsunami llegó a muchos países: España, Grecia, Irlanda etc., y México no fue la excepción.

- **AIG** 2008 Royal Bank of Scotland Group (Canadá, 2008) otros más sonados.
- **Madoff Investment Securities** (EE.UU., 2008) responsable de la mayor estafa de la historia de Wall Street, del mayor fraude cometido por una sola persona en el mundo; también uno de sus principales gurús: Bernard Madoff, ex presidente del NASDAQ, multimillonario de educación exquisita, hombre de familia con fama de filántropo, el gestor favorito de los ricos de Florida y Manhattan, era toda una institución en el “mosaico financiero neoyorquino” y ahora espera enjaulado en su casa el juicio con una pulsera electrónica en el brazo para que no se escape. Su legado: un fraude de 50,000 millones de dólares (cinco veces más que el de Enron), grandes instituciones financieras y grandes fortunas afectadas en todo el mundo, alarmas de atención a los que nadie hizo caso durante años, pues su estrategia era la Pirámide de Ponzi. En México lo llamamos jineteo.

Un golpe más a la ya de por sí bastante perjudicada moral de Wall Street, en plena crisis financiera desde el colapso de Lehman Bro. De paso, afectó la credibilidad de los auditores y a las nuevas reglas en los boletines de las NIF, IFRS y provocaron una dureza del PCAOB.

- **XEROX** (2001) fabricante de fotocopadoras falsificó ventas anticipadamente durante cinco años por un importe de 6,000 millones de dólares en todas sus subsidiarias alrededor del mundo; la baja en su patrimonio fue de 1,400 millones de dólares entre 1997 y 2001. KPMG era su auditor.
- **Tayco, Satyam, Waste Management, AIG**, otros importantes que también escandalizaron al mundo financiero.

De este modo, en los últimos años han ocurrido eventos que tal vez ya no sorprenden:

- En **Volkswagen** engañaron a los probadores de emisiones de la Agencia de Protección Ambiental para que pensarán que sus automóviles eran más respetuosos con el medio ambiente que ellos; los inversionistas, comprensiblemente, abandonaron la compañía. Esta perdió cerca de 20,000 millones de dólares en capitalización de mercado, ya que los inversionistas se preocuparon por el costo de compensar a los clientes por venderles automóviles que no cumplían con las regulaciones ambientales.
- **FIFA**. Hecho sorprendente fue la acusación del FBI contra funcionarios de la FIFA por crimen organizado, fraude y otros delitos. Los cargos provinieron de EE.UU., donde no llega la popularidad del fútbol. La corrupción fue el aspecto menos notable de la noticia, ya que los funcionarios de la FIFA eran conocidos por los periódicos del mundo como sospechosos de recibir sobornos a cambio de otorgar derechos de transmisión de juegos y derechos para organizar ciertos eventos como la Copa Mundial.
- **Toshiba** admitió que había exagerado sus ganancias en casi 2 mil millones de dólares durante siete años, más de cuatro veces su estimación inicial. Esta empresa tenía una cultura corporativa en la que las decisiones de gestión no podían ser impugnadas por lo que los empleados fueron presionados a mantener una contabilidad inapropiada, creando reportes sin pérdidas o moviendo ciertos costos a años posteriores.

## En México

También en nuestro país tenemos casos en los que se ven sobornos, principalmente, entre la industria privada y el gobierno, los actos de ciertos gobernadores, políticos, partidos políticos y entre particulares. FOBAPROA es otro asunto que causó gran conmoción.

Según *CNN Expansión*, México ocupa el lugar 95 entre 168 países del índice de percepción de corrupción a nivel mundial y el 11 entre los 22 países de América Latina, como lo indica un estudio publicado por Transparencia Internacional (2014).

A pesar de las reformas constitucionales que crearon los Sistemas Nacionales de Transparencia y Anticorrupción, México es el último lugar

entre los 34 países miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en materia de corrupción (*Animal Político*).

## 1.5 Conclusión

En párrafos anteriores, se dijo que el caso McKesson & Robbins era el más grande de la historia y el preámbulo del Martes Negro, así que se dieron los cambios en el desarrollo de las auditorías; con el asunto Penn Central ni se diga: le quitaron al AICPA la emisión de los principios de contabilidad por considerar que los Contadores no eran aptos para normarlos debido al tamaño enorme del fraude; después vinieron otros con mayores calificativos: WorldCom y Enron (u otros) y se dijo que eran los más grandes e inimaginables de la historia, pero apareció la Ley SAROX, el PCAOB, el IASB, entre otras medidas. Lo mismo ocurrió con el caso Lehman Brothers que cimbró al mundo financiero y político y los noticieros financieros exclamaron: “el fraude más grande del siglo”. Luego apareció el asunto de Madoff con su pirámide virtual de ganancias, también con menciones de un ejemplo mayúsculo de un fraude cometido por un solo hombre. Ocurrieron otros fraudes que parecían ya parte del paisaje financiero, menciones en diversos lugares y noticias.

Lo mejor está por venir, en referencia a fraudes y errores, y el mejor y más grande escándalo está latente en entidades que nadie se puede imaginar (como el de un banco que se vio involucrado en lavado de recursos).

Los casos anteriores podrían ser la punta del *iceberg* y las empresas, sobre todo las públicas, están obligadas a implantar controles que impidan fraudes y errores mayúsculos, así como a fomentar que el auditor descubra los riesgos, que existan los controles eficientes, evaluarlos y probarlos.





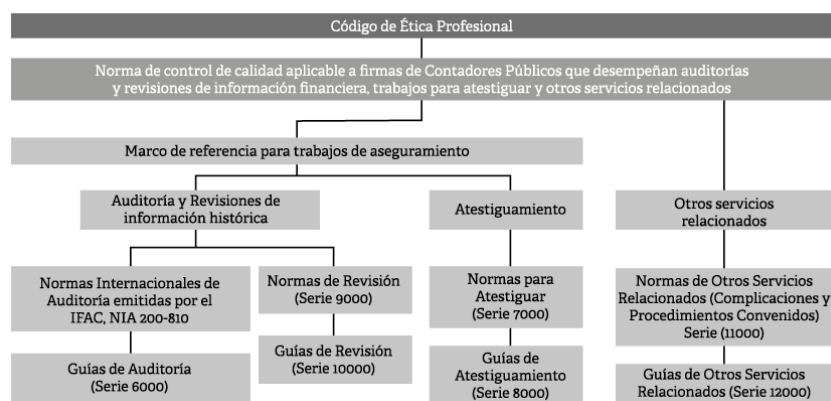
## **CAPÍTULO 2**

Normatividad, fuentes  
de la auditoría

# Introducción

La normatividad debe estar dirigida a localizar riesgos, a prevenirlos, detectarlos y corregirlos, pues son errores y fraudes que pueden afectar las aseveraciones de los estados financieros (saldos, transacciones y revelaciones), lo cual puede llevar a los usuarios a tomar decisiones equivocadas.

**Estructura de la normatividad**



## Nuestras fuentes

Este capítulo podría llamarse “las fuentes de la auditoría” o “fundamentos de la auditoría” como el término “fuente del derecho”, pensando en la evidencia adecuada, pues hemos creado un conjunto de reglas aplicables a la práctica diaria de esta profesión para hacerla independiente, liberal, autorregulada y ética.

Nuestras fuentes son la costumbre, la repetición y la aceptación generalizada por la voluntad de la sociedad para la mejor convivencia en el mundo de los negocios. Se considera una repetición lo “generalmente aceptado” por los profesores, la historia y la tradición, porque hay indicios de la existencia de contadores y revisores desde la antigua Mesopotamia.

Además, la profesión ha sido colegiada desde el año 1700 (Escocia, Gales y Londres) y en México desde principios del año 1900.

Estas fuentes están establecidas por escrito: unas incluidas en la normatividad que debe seguirse y otras son recomendaciones enfáticas.

Normatividad:

- Código de Ética Profesional.
- Norma Control de Calidad.
- Norma de Revisión del Control de Calidad.
- Normas Internacionales de Auditoría.
- Planificación de la Auditoría.
- Normas de Desarrollo Profesional Continuo.

Recomendadas enfáticamente:

- Marco de referencia para trabajos de aseguramiento.
- Certificaciones.
- Guías de auditoría.
- International Register of Certificated Auditors (IRCA).
- REEA.

## 2.1 Auditoría de estados financieros

¿Qué es?

La auditoría de estados financieros es una actividad profesional ejercida por el Contador Público en su carácter de auditor independiente (en adelante “el auditor”).

Esta actividad va dirigida a **expresar** una opinión independiente respecto a que los estados financieros de una entidad presentan razonablemente:

- La situación financiera.
- Los resultados integrales.

- Los cambios en el capital contable.
- Los flujos de efectivo de la entidad.

Es decir, los cuatro estados básicos que integran los estados financieros (incluidas las notas), a una fecha y por un periodo determinado, preparados de acuerdo con las NIF.

Existe la posibilidad de otro juego de normas de información financiera que la administración de la entidad haya seleccionado para su presentación a los usuarios: las NIIF y las US GAAP de EE.UU.

### Actividad privativa del Contador Público

La auditoría es una actividad profesional que requiere capacidad técnica, pues existe una responsabilidad ante terceros que toman decisiones con base en la opinión del Contador Público de que los estados financieros están libres de fraude y error, lo cual se deriva del examen del control interno que implantó la entidad para prevenirlos.

Se trata de una actividad **privativa** del Contador Público, cuya capacitación le permite aplicar sus conocimientos y experiencia, que se resumen en un concepto particular denominado “juicio profesional”, el cual guiará todas sus conclusiones para arribar a la expresión de su opinión, en la cual los usuarios de los estados financieros depositarán su confianza para tomar las decisiones que correspondan a su interés.

Como parte de su norma, el auditor también debe mantener dos conceptos fundamentales que se tratan más adelante: “independencia y escepticismo”, lo cual se señala en el Código de Ética Profesional, que rige a la profesión contable en México.

La confianza de los usuarios en la opinión que emite el Contador Público se basa en que su trabajo responde a las NIA, lo cual implica una serie de fundamentos y reglas dirigidas a dar un grado de seguridad razonable a la calidad de los trabajos de auditoría.

Al respecto, es importante señalar que las NIA observan el CEP, pero ambos temas se tratarán en los siguientes capítulos.

El Código de Ética Profesional está conformado por una serie de normas de conducta que rigen la conducción personal del Contador Público en el ámbito de sus diferentes actividades, que en esencia responden a las normas

internacionales, pero van más allá al agregar descripciones adicionales; es una guía de acción moral, mediante la cual el Contador Público se compromete a dar asistencia a la sociedad con lealtad y diligencia, así como respetar a la profesión y no solo a quien lo patrocine.

El dictamen del Contador Público hace referencia a la observación del CEP, las NIA y las NCC.

## 2.2 Código de Ética Profesional

De acuerdo con Sócrates, ser ético consiste en guiarse por la razón, en torno a lo que esté bien y renunciando a lo que esté mal. En este sentido, el Código de Ética Profesional es la normatividad más elevada de nuestra profesión, que describe los aspectos relevantes de la actuación del Contador Público en cualquiera de las actividades que desarrolla. Es el postulado máximo que todos los Contadores debemos seguir como una salvaguarda de nuestro patrimonio profesional y familiar.

Acorde con lo expresado por la maestra Jessica Valdivia Román, la ética se relaciona con el estudio de la moral... es una declaración que define lo que es bueno, malo... pues debemos recordar que al recibir el título de Contador Público juramos: “Cumplir con la Constitución y las leyes, acatar las normas de ética de la profesión, resguardar con diligencia los intereses de los clientes/empleadores, sin menoscabo de la dignidad profesional; guardar sigilo, engrandecer siempre a la profesión y si no que la patria me lo demande”.

Es decir, siendo o no colegiado todos los Contadores Públicos tenemos la obligación profesional y social de “acatar las normas de ética” y no debemos considerarlas como una obligación, sino como un instrumento de salvaguarda para prevenir riesgos.

Sin el ánimo de hacer un estudio detallado de nuestro CEP, se hacen algunas acotaciones sobre este documento:

Primero, nuestro Código está alineado con el Código de Ética Internacional de la IFAC; aún más, el CEP va más allá en diversos aspectos y tiene otros capítulos para orientar la práctica de otros sectores (docencia y sanciones); sus capítulos son los siguientes:

- Código de Ética Profesional (CEP).
- Aplicación general del Código y principios fundamentales.
- Contadores Públicos en la práctica independiente.
- Contadores Públicos en los sectores público y privado.
- Contadores Públicos en la docencia.

Aspectos que nos dan fortaleza, entre otros:

- Independencia.
- Confidencialidad.

Estructura del CEP:



Fuente: Comisión de Ética del IMCP

Recordemos que el concepto de piedra angular (*Primarii Lapidis*) se deriva de la primera piedra en la construcción de una base de cimentación, ya que las otras piedras descansarán en referencia a esta, lo cual determina la posición de toda la estructura.

Antes de incluir un resumen del CEP, se destacan dos aspectos: es la **piedra fundamental** de nuestra profesión que es el trabajo mental y permanente del auditor, es decir, es su actitud de independencia y escepticismo (ambos normativos en el CEP y en las NIA 200).

Estas dos actitudes aplicadas a conciencia, sobre todo supervisadas, definitivamente ayudarán al auditor a determinar los riesgos, auditarlos y reportarlos.

## Independencia

Cualquier problema que el auditor enfrente en su trabajo no solo le afecta a él en su personalidad profesional, en su firma, en su estatus social y familiar, sino también afecta a la profesión nacional e internacional; recordemos los casos de Enron, WorldCom, Lehman, etc., donde un grupo de colegas por falta de independencia pusieron de “cabeza la credibilidad de la profesión”; por ello, debemos recordar que la independencia es un activo esencial en nuestra profesión, pues lo que se haga o se deje de hacer afecta a toda la profesión.

El CEP (igual que el de la IFAC) puntualiza ciertos aspectos que indican, de una manera resumida, la actuación del auditor como independiente.

Es recomendable que el auditor lea a fondo los conceptos de la Ley de Murphy: “Si falla, fallará. Y en el peor de los momentos y donde más daño haga”.

- La independencia comprende los aspectos:
  - Mental. Es el estado que permite la expresión de una conclusión sin ser afectado por circunstancias que comprometan el juicio profesional, permitiendo actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
  - Apariencia. Es evitar hechos y circunstancias que deriven en que un tercero pueda concluir que se ha comprometido la integridad, objetividad o el escepticismo.
- El marco conceptual de actuación, aplicando su juicio profesional, orientado para:
  - Identificar amenazas a la independencia.
  - Evaluar la importancia de las amenazas.
  - Aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Una manera sencilla de entender nuestro CEP son dos vertientes fundamentales en la independencia: la mental y la apariencia

El Código de Ética Profesional indica que hay que identificar las amenazas, evaluarlas y aplicar salvaguardas, pues si hay amenazas en ciertas actividades que afecten la independencia habrá que evaluarlas y poner las salvaguardas de por medio, incluyendo el retiro de servicios a los clientes. El juicio profesional y el escepticismo ayudarán para este objetivo.

## **Norma de Control de Calidad (NCC)**

Calidad significa comparación con cualquiera otra de su misma especie, es la capacidad para satisfacer necesidades, la superioridad o excelencia, es satisfacción de las expectativas.

## **Código**

Así como la ética es la norma más importante que regula la actividad de los Contadores Públicos, y los detalles para su aplicación están en la NCC y la NRCC, para efecto de este capítulo, las consideraremos como los “códigos” en función de la jerarquía de las leyes.

Se puede considerar (CIRCA 2000) que el origen de estas normas fue después de los escándalos financieros por utilizar *Creative accounting* de Enron, WorldCom y la desaparición de la firma Arthur Andersen; además de otros “escándalos” en otras entidades públicas y privadas como: Lehman, Equitable, Chiquita, Kmart, Adelphia, Xerox, AOL, Swiss Air, Halliburton. Ello motivó una “ola” de falta de credibilidad a los informes de los auditores y una dura crítica a su trabajo.

De esta crisis resultaron medidas correctivas duras en todos los países, principalmente en los EE.UU. donde se estableció la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) que, entre varias regulaciones a las empresas públicas y a los auditores, creó un organismo para monitorear a las empresas, así como la actividad del auditor (PCAOB). Entre otras medidas se destaca lo siguiente:

- Informe sobre la veracidad de las evaluaciones de sus controles internos, de acuerdo con el COSO y para efectos de los sistemas computarizados COBIT.



- Suficiente información sobre el flujo de transacciones para identificar posibles errores o fraudes.
- Transparencia en transacciones financieras (derivados).
- Participación activa del comité ejecutivo y financiero de la empresa (gobierno corporativo).
- Establecimiento de un Comité de Auditoría.
- Prohibición de préstamos personales a directores y ejecutivos.
- Endurecimiento de la responsabilidad civil (cárcel, multas, etcétera).
- Protecciones a los empleados.
- Independencia declarada y comprobada de los auditores, etcétera.

Estas regulaciones se aplican a todas las entidades y firmas de auditores en cualquier parte del mundo si tienen alguna relación con las empresas públicas de los EE.UU.

Pero en 2008 ocurrió otro escándalo financiero más grande cuando Lehman Brothers se declaró en quiebra, que “casi” dejó en bancarrota a países como España, Grecia, Irlanda y otros, pues hubo empresas extinguidas, desempleo, desaparición de fondos de pensiones, etcétera.

De este modo, el PCAOB incrementó con más intensidad sus revisiones a las firmas de auditores:

- Se obliga a divulgar en notas a los estados financieros los principales riesgos.
- En 2016, las empresas listadas obligan a los auditores a incluir en su informe los Asuntos Clave de Auditoría (ACA), describiendo áreas de riesgo, con el fin de que estuvieran seguros de que no había errores y fraudes importantes (para las demás empresas estas revelaciones son optativas).



A continuación se presentan varios conceptos resumidos sobre amenazas a la independencia promulgadas en el CEP (no se describen acciones de evaluación ni las salvaguardas); se recomienda la lectura completa para cualquier decisión al respecto, lo que a continuación se enumera es meramente enunciativo y no limitativo:

- Aceptar o continuar un trabajo, identificar y evaluar las amenazas a la independencia.
- Evaluar la importancia de una amenaza, deberán tomarse en cuenta factores cualitativos y cuantitativos.
- Definición de las entidades de interés público (cotizadas, listadas, gobierno corporativo, entre otros), que tienen reglas más precisas sobre la independencia del Contador Público.
- Amenazas de intimidación y familiaridad.
- Documentación (confirmaciones por escrito) de no tener conflictos de intereses que sean una amenaza a la independencia de todos los miembros de una firma, inclusive para ciertos empleados administrativos que tengan relación directa o indirecta con el cliente y concluir si hay o no amenazas al menos cada año.
- La independencia es antes (cuando se inicia la investigación, como lo indica la NCC), durante y por un periodo posterior al informe.
- Ninguna relación financiera o de negocios.

- Servicios diferentes (permitidos o no) a los clientes de auditoría en los que se deberá evaluar cualquier amenaza a la independencia.
- En ocasiones, cuando haya un incumplimiento inadvertido se considerará que no compromete la independencia, siempre que se corrija pronto.
- Hay referencias a la materialidad de un interés financiero, préstamo, aval, relación de negocios, mediadores, etcétera.
- Define el rol de la persona que tiene el interés financiero, directo o indirecto.
- Cuando un miembro del equipo de auditoría tenga un familiar cercano que tiene un interés financiero se crea una amenaza.
- Plan de beneficios para el retiro, existe un interés financiero, se crea una amenaza.
- Hay amenaza si el auditor, un miembro del equipo o un familiar inmediato tienen un interés financiero.
- Auditor y empleados gerenciales que prestan servicios diferentes al de aseguramiento.
- Familiares inmediatos poseen un interés financiero.
- En caso de que una institución financiera conceda un préstamo siguiendo los procedimientos normales de otorgamiento de créditos, y bajo términos y condiciones normales, existe la posibilidad de aplicar salvaguardas (hipotecas, sobregiros bancarios, préstamos para automóvil, saldos de tarjetas de crédito).
- Una relación de negocios entre el auditor, miembros, familiares y el cliente se origina de una relación comercial y puede crear amenazas.
- La compra de bienes y servicios no crea una amenaza si la transacción es en el curso normal de los negocios y es de libre competencia; no obstante, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas.
- Solo podrá conceder participación en los honorarios a personas, con quienes comparte el ejercicio profesional.
- Las relaciones familiares pueden crear amenazas o intimidación (con directores o funcionarios, empleados que ejercen influencia).
- El préstamo de personal a un cliente de auditoría puede crear una amenaza (limitando a aquellas que sean de naturaleza rutinaria y

administrativa que no impliquen decisiones).

- Las funciones del consejero o el asesoramiento no originan amenazas siempre que la administración tome todas las decisiones importantes.
- Se crean amenazas de familiaridad y de interés personal, al asignar al mismo personal.
- Prestar ciertos servicios diferentes a la auditoría que pueden crear una amenaza importante a la independencia.
- Desempeñar servicios de valuación para un cliente de auditoría puede crear una amenaza (una valuación comprende hacer suposiciones respecto a desarrollos futuros, la aplicación de metodologías y técnicas apropiadas, para calcular un cierto valor para un activo, un pasivo o un negocio).
- Ciertos servicios de impuestos, apoyo en litigios y legales crean amenazas.
- Servicios de auditoría interna crean una amenaza.
- Servicios de mercadotecnia crean una amenaza.
- Servicios de custodia crean una amenaza.
- Servicios de TI pueden crear una amenaza.
- Servicios de reclutamiento pueden crear amenazas.
- Cuando los honorarios a un cliente representan una importante proporción de los honorarios totales se crea dependencia y la preocupación de perder al cliente crea una amenaza, incluyendo honorarios pendientes de pago por largo tiempo.
- Honorarios contingentes crean amenaza.
- Obsequios e invitaciones pueden crear amenazas, a menos que el valor sea insignificante y que no ocasionen consecuencias innecesarias.
- Un litigio entre el auditor o un miembro y el cliente crea amenazas de intimidación.
- Entidades relacionadas. Cuando se conoce una relación que afecta la evaluación de la independencia se crea una amenaza.
- Si un auditor de la red origina las amenazas antes referidas, estas serán incluidas en la evaluación de las amenazas a la independencia.

## 2.3 Escepticismo

Pirrón de Elis recomendaba dudar, siempre dudar, lo cual para nuestro caso, significa reducir a un punto aceptable el riesgo (conservar la independencia); es decir, el escepticismo indica recelo, incredulidad o falta de confianza en la verdad o eficacia de una cosa. Por lo anterior, en este apartado se tratará el tema relativo al escepticismo como la forma más eficaz para reducir los riesgos.

### **Norma Internacional de Auditoría 200**

En una de sus secciones, en términos generales y en forma reducida, define el escepticismo enfáticamente sobre el trabajo del auditor, como sigue:

- Mantener una mente profesional inquisitiva en la evidencia de auditoría.
- Que esta sea genuina.
- Usar hipótesis reales.
- Reconocer que existen riesgos de que las aseveraciones estén incorrectas.
- Cuestionar la veracidad de los documentos.
- Debatir de las respuestas a las indagaciones.
- Pedir auxilio a los expertos.
- Ver todos los ángulos sobre las condiciones de la posibilidad de errores y fraudes.
- Si hay duda hacer una investigación adicional.
- Confirmar directamente con un tercero.
- Contratar el trabajo de un experto para evaluar la autenticidad de los eventos.
- Eventos posteriores, la mejor confirmación.

Algunos conceptos que ayudan a definir el escepticismo son:

- Dudar, siempre dudar.
- Cómo son las cosas por su naturaleza.

- Juzgar las cosas por su propia naturaleza.
- Cómo son las cosas.
- Cómo se hicieron.
- Cómo nos relacionamos con ellas.
- Cómo debemos actuar ante ellas.
- Los sentidos humanos no transmiten verdades ni mentiras, son apariencias.
- El sabio evita la emoción.
- Declara, de manera escéptica, que quien se ocupa de las cosas no tendrá más remedio, ante la indeterminación de la realidad, que quedar sin opinión.
- La imperturbabilidad de carácter, requisito para ser feliz.
- Declaración por excelencia:
  - Qué es y no es.
  - Ni es ni no es.

## 2.4 Control de calidad

El control de calidad es aplicable a las firmas de Contadores Públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

En la NCC se destaca que, lejos de implantar estas normas en forma obligatoria, invirtiendo dinero y esfuerzo, aseguran la calidad de nuestro trabajo y la gran posibilidad de localizar errores y fraudes importantes.

Las NCC regulan el establecimiento del sistema de control de calidad en cada uno de los trabajos desarrollados y las NRCC lo mismo, pero en el ámbito de la firma o práctica profesional individual.

En conclusión, las normas requieren el establecimiento de un sistema de control de calidad que proporcione una seguridad razonable respecto a que:

- La firma y su personal cumplen con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales.

- Los informes emitidos por los socios responsables de los trabajos son apropiados en las circunstancias, se considera que son todos los trabajos de la firma, incluyendo los de otros departamentos: impuestos, consultoría, Tecnología de la Información (TI), etcétera.

### La calidad cuesta dinero y esfuerzo

Son seis los elementos de un sistema de control de calidad. Los detalles técnicos de esta NCC están plenamente escritos; nuestro objetivo es agregar ciertos puntos de vista (las NCC y NRCC no son normas de auditoría, su normatividad es independiente con sus propios objetivos y metas que van de la mano con las internacionales).

- Responsabilidad de los líderes sobre el control de calidad (*Top Down*, de arriba hacia abajo):
  - Líderes (con suficiente experiencia, carácter, comprometidos). Se considera que este postulado es básico, pues son los responsables de implantar y vigilar que el control de calidad funcione.
  - Promover una cultura continua en la que se difunda y se aplique la calidad, mediante manuales, procedimientos, cursos y, sobre todo, vigilar con pruebas de auditoría que se cumplan los restantes cinco elementos.
  - Los líderes deben tener independencia, carácter, autoridad a nivel del Comité Ejecutivo y reportar directamente al órgano máximo de la administración de la firma para obtener su apoyo ilimitado con personal y recursos.
- Requisitos éticos relevantes:
  - **Independencia** como la característica única del Contador Público y el **eje principal** de su actuación.
  - Establecer políticas para mantener y confirmar periódicamente la independencia de todo el personal de la firma que tenga directa o indirectamente contacto con la clientela y tenga cierto grado de influencia de acuerdo con los requerimientos éticos relevantes (CEP).
  - Asegurar el control adecuado de la identificación de amenazas de independencia y la adecuada implementación de salvaguardas.

- Aceptación y retención de las relaciones con **clientes** y trabajos específicos:
  - No aceptemos clientes que tienen riesgos de no poder ser auditados y evitar llegar a una opinión con problemas.
  - Simplemente, investigar con los colegas, con los socios y gerentes, o en Internet.
  - Establecer políticas para la evaluación de aceptación o continuidad de servicio a sus clientes, documentar y autorizar la aceptación de todos los clientes, incluyendo la continuidad de servicios, nuevos proyectos, entre otros.
  - Elaboración de formatos, cuestionarios, herramientas u otros medios para documentar esta evaluación, que debe ser resguardada apropiadamente y asegurar el control y autorización adecuados de la aceptación y continuidad de todos los clientes antes de la aceptación de trabajos.
- Recursos Humanos (RH):
  - “El principal activo de la firma es el recurso humano”.
  - Definir responsables de la administración de un departamento específico que cubra las necesidades y vigilancia de RH.
  - Escribir políticas y procedimientos de reclutamiento y selección de personal.
  - Elaborar manuales describiendo niveles de jerarquía, descripción de puestos y jerarquías, organigramas, resultados esperados, responsabilidades, autoridades, actualizaciones periódicas conocidas por todos.
  - Calidades del personal en cuanto a la carrera cursada, universidad, calificaciones, títulos, adhesión a los Colegios de Contadores Públicos, certificaciones, especialidades, habilidades.
  - Investigaciones convenientes antes de su contratación.
  - Asignaciones de su trabajo a su nivel apropiado de experiencia.
  - Evaluaciones periódicas (de preferencia al término de los trabajos específicos o cada trimestre por los continuos) del desempeño de todo su personal profesional, incluyendo a los socios, asesoría, planes de



desarrollo (su futuro en la firma), mediciones de objetivos y metas, competencias, promociones, reconocimientos, aspectos recreativos, intercambios, capacitación, involucramiento en el aspecto profesional y la participación en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, DPC, certificaciones, *El Poder de los Números*, entre otros.

- Importante conciencia de los directivos de que el individuo está convencido de que su personalidad es respetada; su integridad física y mental están aseguradas, incluyendo su religión y preferencias; que tiene oportunidad de libertad de expresión ante sus supervisores, que se vigila y castiga el acoso de cualquier forma.
  - Estas políticas deben incluir a todos, desde el ayudante hasta los socios directores y personal de apoyo administrativo.
  - Existencia de formatos de evaluación de desempeño por cada rol o puesto identificado dentro de la firma, que evidencie este proceso y que esté debidamente resguardado para asegurar la confidencialidad y protección de datos.
  - “La continuidad, el crecimiento del área de RH es la base del desarrollo de una firma, ya que asegura la competitividad y los ahorros en costos de capacitación; sin embargo, un personal que no logra su desarrollo es un riesgo”.
- Desempeño del trabajo:
    - “Son las herramientas administrativas y operativas para lograr efectividad y competitividad”.
    - Escribir las políticas de trabajo, manuales, cartas técnicas y que se vigile su aplicación.
    - Su divulgación y actualización permanente, establecimiento de plataformas digitales de consulta, preguntas, etc., que sea consultado en cualquier lugar sin importar sus horarios.
    - Establecer las herramientas aplicables al desempeño del trabajo, como programas de trabajo, formatos que aseguren que los trabajos se realicen consistentemente con las normas profesionales y requisitos regulatorios y legales.
    - Comunicación de estas herramientas, nuevas políticas, procedimientos que deben incluirse en la plataforma digital.

- Considerar la adquisición de equipo de cómputo, comunicaciones, software especializado en la auditoría para el manejo de los papeles de trabajo, sumarias, elaboración de estados financieros, muestreo estadístico, manejo de bases de datos, uso de la nube.
- Políticas y procedimientos que describan la labor de supervisión en los trabajos, haciendo énfasis en la oportunidad y en la comunicación de desviaciones, sus mejoras.
- Descripción de revisión del trabajo desarrollado de acuerdo al nivel de experiencia.
- Políticas para llevar a cabo consultas, siendo esta una herramienta eficaz para que el personal pueda, en forma oportuna y sin cortapisas, consultar sus dudas y experiencias, evitando errores y otras consecuencias; asimismo, considera una herramienta tipo línea abierta para que cualquiera pueda comunicar sus ideas, donde se pueda consultar con rapidez y en cualquier momento a los consultores que pueden ofrecer guía, soluciones, etc., sin que necesariamente les “haga el trabajo”, también incluir números telefónicos locales y celulares y correos; para tal fin, usar plataformas.
- Estas consultas deben quedar, en resumen, debidamente documentadas para aprovechar esta información con el fin de hacer comunicaciones al personal sobre cómo fueron resueltas.
- Concientizar que los trabajos deben cumplir con las NCC y que serán sujetas a una eventual revisión de calidad.
- Procedimientos para tratar y resolver diferencias de opinión que surjan entre el equipo de trabajo y los consultados, incluidos los casos en las revisiones directas de calidad.
- Apoyos (procedimientos) para que los equipos de trabajo concluyan oportunamente el cierre de papeles de trabajo, después de haber emitido los informes correspondientes, cuidando la incorporación de evidencia después del cierre.
- Políticas para mantener la confidencialidad, custodia e integridad de la información contenida en los papeles de trabajo, incluyendo la recuperación de información, manejo físico de la documentación en los archivos de la firma, custodia, retiro, consulta, etcétera.

- En este último punto es importante establecer medidas estrictas cuando la información es digital, además de guardarla en lugares seguros, se debe hacer pruebas de desastre y recuperación, vigilar que esta no se propague indebidamente, establecer controles periódicos sobre la información de los auditores en las computadoras, en la nube, los correos, la USB y similares.
- La información digital es susceptible de que se pierda o corrompa o que se propague y llegue a personas ajenas; por lo tanto, existe un riesgo de que la confiabilidad que el cliente otorga al auditor sobre toda su información financiera que le proporcionó, sea violada, inconscientemente, por falta de los controles adecuados.
- El auditor también debe asegurarse de que, cuando quede en poder de los clientes, la información que consideró como parte de su evidencia esté debidamente resguardada.
- Determinar el tiempo de retención necesario de los papeles de trabajo, para cada tipo de trabajos, regulaciones y vigilancia de su debida destrucción.
- Hay muchas historias de error por haber hecho el trabajo y no tenerlo documentado en papel ni en archivo digital: AGAFF, revisiones directas, PCAOB, etcétera.

(En este libro se incluye un capítulo sobre la documentación del trabajo, donde se plasma la evidencia que soporta la opinión del auditor, de no ser así hay riesgos por falta de documentación adecuada).

- Monitoreo:

- Lo más difícil es que sea sustentable el programa de NCC establecido en la firma, sin excusas ni pretextos.
- Vigilancia dinámica (lo necesario en esfuerzos y recursos) para que el proyecto normativo de control de calidad cumpla con su objetivo y perdure en el tiempo.
- Establecer los sistemas de control de calidad que sean relevantes, adecuados, operen de manera efectiva y sean aplicados en la práctica.
- Los líderes deben informar periódicamente de sus resultados y exigir recomendaciones para corregir desviaciones.

- Esencial implantar un manejo y seguimiento confidencial de las quejas, medios apropiados de comunicación para que el personal exponga cualquier preocupación o incumplimiento, sin temor a represalias, que deba ser atendido (teléfonos directos, correos), para que sean investigadas por un socio director y otros que no estén involucrados con el trabajo o situación, motivo de la queja y que se les dé seguimiento apropiado.

Debemos recordar que, en esas circunstancias, ciertas firmas que tengan clientes con relación directa o indirecta en el mercado de valores de los EE.UU., podrán ser revisadas por el PCAOB, cuyos miembros son personas altamente capacitadas, con experiencia y escépticos.

## 2.5 Norma de Revisión de Control de Calidad

Estas normas están diseñadas para llevar a cabo revisiones por parte de colegas diferentes a los que forman una firma, con el propósito de evaluar, revisar e informar sobre aspectos organizacionales y del trabajo desarrollado.

Es importante puntualizar que las revisiones, al menos las del IMCP (mediante el Contador Público, pues las hay por medio de la red de las firmas en forma local o internacional y aquellas que lleva a cabo el PCAOB sobre entidades auditadas que directa o indirectamente tengan valores en el mercado de los EE.UU.):

- Son llevadas a cabo por colegas de reconocida capacidad y experiencia que mantienen los más altos estándares de confidencialidad de la información obtenida.
- Lo mismo que el sistema de cómputo establecido por el IMCP, diseñado por proveedores de reconocida experiencia, donde se guardan los datos de los resultados de la revisión, los cuales están debidamente protegidos y resguardados, con procedimientos permanentes de salvaguarda, protección, etcétera. Este sistema fue revisado por especialistas en TI de las principales firmas de Contadores Públicos.
- La revisión no está orientada a cuestiones de honorarios, cuotas, clientes, mercadotecnia, sino que es solamente técnica, con base en el

CEP, las NIA, NCC, NRCC; es decir, bases objetivas, dejando hasta donde es posible la parte subjetiva.

- Si hay diferencias de opinión, existe un Comité de terceros que ayudará a llegar a una conclusión razonable.
- Que su participación tiene un carácter de orientación y de apoyo a los colegas para mejorar su práctica y ofrecer oportunidades de tener una práctica dirigida al descubrimiento de riesgos que pongan en peligro su práctica e imagen, así como estructurar una profesión más respetada y confiable.
- Se emite una opinión conforme a las NIA sobre el resultado de la revisión, dirigida exclusiva y únicamente al interesado, es decir, no es pública, pero el Contador Público, según las circunstancias, la puede mostrar a terceros y es gratuita.

## 2.6 Las NIA y la NIA 220, Objetivos globales del auditor independiente en la realización de la auditoría

Ahora las NIA son la “ley del auditor”, por su carácter normativo (obligatorio). Es claro que el propósito de este apartado no es tratar a detalle estas normas ni siquiera hacer un resumen de cada una, pero sí señalar su estructura como sigue:

### Entendimiento general de las NIA

#### Alcance:

- Las responsabilidades del auditor cuando realiza una auditoría de estados financieros, de conformidad con las NIA.
- Objetivos y naturaleza de una auditoría.
- Aplicabilidad y estructura de las NIA.
- No se tratan las responsabilidades del auditor en otras disposiciones legales (ofertas públicas, AGAFF) donde dichas responsabilidades pueden ser diferentes.

La estructura de las NIA es la siguiente:

Serie y sus conceptos:

- Doctrina: Del trabajo o ejecución.
  - 200-299: Principios generales y responsabilidades.
  - 300-499: Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados.
  - 500-599: Evidencia de auditoría.
  - 600-699: Utilización del trabajo de terceros.
- De los informes:
  - 700-799: Conclusiones y dictamen de auditoría.
  - 800-899: Áreas especializadas.

La clasificación de la doctrina, ejecución e informes es meramente derivada de la imaginación de los autores.

(No hay serie 100, reservada para futuras normas).

Cuadro explicativo de las NIA relativas a la sección de informes:

| Estados Financieros Completos                         |                                                                                                                                           | Marco           |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>MARCO Fines Generales</b>                          |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 700                                               |                                                                                                                                           | De imagen fiel  |
| NIA 705                                               |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 706                                               |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 805                                               |                                                                                                                                           |                 |
| <b>MARCO Fines Específicos</b>                        |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 800                                               |                                                                                                                                           | De cumplimiento |
| NIA 705                                               |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 706                                               |                                                                                                                                           |                 |
| NIA 805                                               |                                                                                                                                           |                 |
| <b>Un solo EF, elemento cuenta o partida de un EF</b> |                                                                                                                                           |                 |
| <b>NIA 700</b>                                        | Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría                                                                                |                 |
| <b>NIA 705</b>                                        | Opinión modificada                                                                                                                        |                 |
| <b>NIA 705</b>                                        | Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por el auditor independiente                                  |                 |
| <b>NIA 800</b>                                        | Consideraciones especiales- auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos |                 |
| <b>NIA 805</b>                                        | Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero, elemento, cuenta o partida específico de un EF                       |                 |

Algunas cuestiones que merecen énfasis dentro de la NIA 200 que son antídotos efectivos para evitar riesgos:

- Escepticismo profesional: El auditor planea y ejecuta la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias

que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales (errores importantes).

- Juicio profesional: El auditor aplicará su juicio profesional en la planeación y ejecución de la auditoría (su experiencia e independencia).
- Evidencia de auditoría (antes evidencia suficiente y competente, persuasiva): Para alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría de su cliente que sea adecuada para reducir el riesgo (de errores y fraudes) a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basa su opinión.

Se debe tener en mente que las NIA son de naturaleza doctrinal, general, global, de tal forma que deben ser aplicadas por los países que las adoptaron; es decir, no entran en mayores detalles, solo enuncian la norma. En el caso de los boletines mexicanos de auditoría de la CONPA, además de enunciar la norma, estos tenían, la característica de ofrecer mayor detalle para orientar al estudiante, los profesores o los auditores que iniciaban su práctica.

La NIA 220 trata acerca del control de calidad

La NCC no es norma de auditoría, pero la NIA 220 obliga a observarla.

Se presenta una breve reseña de sus objetivos: esta NIA trata las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad y las responsabilidades del revisor de control de calidad (líderes). Asimismo, promulga la responsabilidad de establecer un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- La norma de auditoría y el personal de la firma cumplen las normas profesionales.
- Los informes emitidos son adecuados en función de las circunstancias.

Esta NIA parte de la premisa de la ISQC 1.

## 2.7 Planificación (antes planeación). NIA 300

La planificación es una herramienta indispensable, ya que es un evento normativo que debe existir en todos los trabajos (no solo en las auditorías, sino en cualquier disciplina), y la normatividad se encuentra en la NIA 300, pero el propósito, como todo el sentido de esta obra, es dar ideas para el diseño de una planeación dirigida a las áreas de importancia, riesgos, controles y una auditoría imaginativa.

Desde luego, la planificación (antes planeación) es una parte importante y se ha elaborado la NIA 300 específica sobre *Planificación de la Auditoría de Estados Financieros*, o sea, su observación es obligatoria, es una estrategia que deriva en tácticas a seguir:

- Detectar áreas importantes para identificar, en tiempo y forma, los riesgos de errores y fraudes.
- Supervisión del equipo para que pruebe los controles (incluyendo los de TI) y aplique los procedimientos de auditoría para obtener las evidencias necesarias planificadas, con el alcance y oportunidad en las circunstancias.
- Dirigir la auditoría (IRCA) en los términos específicos, para localizar áreas de problemas.
- Investigar las operaciones Rutinarias, Estimaciones y las Extraordinarias y planificar la Auditoría (REEA) con procedimientos diferentes para cada una de ellas, sobre todo la aplicación de juicios, alcances, oportunidades.
- Términos de la comunicación con la Dirección, entre otros aspectos.

Se debe tomar en cuenta:

- Que la planificación es un proceso dinámico y continuo, ya que es el primer paso en las auditorías.
- Conocer, conocer, conocer y volver a conocer a tu cliente, antes, durante y al término del trabajo (es un proceso continuo), amenazas internas y externas.



- Determinar sus operaciones, su entorno, los controles circundantes, administrativos, operativos, contables, las TI, la calidad, etcétera.
- Enfoque *top down* (de arriba abajo) o *tune at the top* (dirigirse a la parte importante), entrevistarse con los altos ejecutivos y con los empleados que influyen en la operación y los controles.
- Entrevistarse con el director y hacerle preguntas sobre el control (hablando de control circundante) como la disciplina, el orden, vigilancia, calidad de sus ejecutivos, etc., “pero la pregunta es ¿cómo le hace?, es decir, si sus riesgos principales son la cobranza y que los inventarios no se conviertan en obsoletos; puede haber dos respuestas: que el director indique que se involucra directamente y que cada semana tiene una junta con los responsables, toman acciones y en la siguiente junta revisan el avance, o bien, que solo pide que le envíen un correo de la situación y contesta que se tomen las medidas necesarias... simples respuestas desde lo más alto de la Dirección, pues con ello el auditor puede tener una idea del tamaño de los riesgos.
- También con los empleados que manejan activos susceptibles de menoscabos, visitar las instalaciones, la fábrica, las bodegas, los equipos, el seguimiento de las operaciones, etcétera.
- Indagar las características de la industria del cliente, los factores externos: economía, fiscales, medio ambiente, lavado de dinero, política, internacionales, competencia, clientes y proveedores, abastecimientos y servicios, seguros, fianzas, éticos, TI, sociales, cambios ejecutivos y empleados clave, subsidiarias, partes relacionadas, etcétera.
- El socio, el gerente y todo el equipo deben participar en este proceso, abrir las puertas a todos para oír sospechas de errores y fraudes.
- Considerar las recomendaciones, puntos de vista, consultar con otros socios especialistas y con colegas.
- Preocuparse y ocuparse de que el cliente conozca al auditor, su firma, su trabajo, pruebas selectivas, limitaciones, habrá que explicarle lo que hacemos y no hacemos.
- El cliente debe participar en la planeación, explicar cuáles son sus riesgos, cómo los cubre (controles preventivos, detectivos, correctivos), discutir los que el auditor sospecha de su existencia, etcétera.

- Explicarle con vehemencia y persuasión a la Dirección del cliente (no solo a los involucrados en las finanzas y contabilidad) de su responsabilidad primaria de preparar sus estados financieros conforme a las NIF, libres de errores y fraudes, de la implantación y vigilancia de los controles internos y que nosotros solo rendimos una opinión bajo las reglas de las NIA.
- Coordinación cuando existan diversas sucursales, subsidiarias nacionales y extranjeras.
- Uso del trabajo de los auditores internos.
- Revisiones del OS.
- De evaluar un negocio en funcionamiento (antes negocio en marcha) no solo del pasado y presente, sino del devenir en el mundo en que realiza sus actividades, amenazas, fuerzas.
- Informarle cómo debemos reportar a la Dirección corporativa nuestros hallazgos, los ACA y su respuesta.
- Es recomendable planear juntas periódicas para discutir los avances de los trabajos, problemas, soluciones, anotación de los acuerdos, considerar que ciertos puntos discutidos deberán ser comunicados a la Dirección, al gobierno corporativo o al Comité de Auditoría, de conformidad con las NIA.

Con base en esta información y otra derivada de la imaginación y experiencia del socio y gerente, incluido el equipo, elaborar la planificación que incluirá, entre otros, un organigrama de trabajo (personal, labores, fechas) y programas de auditoría específicos para las necesidades de la auditoría con el fin de localizar errores y fraudes:

- Agregar a la planificación el ingrediente más importante: que el **escepticismo** rija para obtener evidencia contundente.
- Los programas de trabajo deben estar referenciados con los papeles de trabajo y viceversa.
- Todos los papeles deben tener un propósito de examen y así manifestarlo, en principio, en el análisis, la auditoría y las conclusiones.
- Cualquier observación debe, invariablemente, terminar con un procedimiento de auditoría y una conclusión.

- Evidencias de revisión, incluida la de los especialistas.
- Supervisar repetida y oportunamente que todo lo que se planificó está debidamente realizado y los resultados son los esperados, si no, hay que modificar la planeación, las pruebas y el informe de auditoría.
- Revisar eventos posteriores como una de las maneras más efectivas de soportar las conclusiones, principalmente las estimaciones.
- Si hay necesidad de una salvedad por desviaciones a NIF o NIA, negaciones por NIF o abstenciones por NIA hay que hacerlas, aun a costa de perder al cliente.

## 2.8 Desarrollo Profesional Continuo. Es una norma obligatoria

El Desarrollo Profesional Continuo (DPC, antes Educación Profesional Continua) se refiere a mantenernos actualizados en diversos tópicos de nuestra profesión para que, efectiva y profesionalmente, seamos competitivos ante otros colegas ofreciendo un servicio que no deje lugar a dudas de que se cumple con las expectativas del cliente a un resultado actual, medible, redituable y sin riesgos.

Consecuentemente, el DPC es un **antídoto** importante para conocer el devenir profesional, incluida la información de la sociedad, los impuestos, la política, la moda internacional, el medio ambiente y todo aquello que afecte a los clientes y que resulta en riesgos que se deben localizar con las armas del conocimiento.

Veamos, brevemente, sus objetivos:

- Deberá entenderse por DPC la actividad educativa programada, formal y reconocida que el Contador Público lleva a cabo con el objeto de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su responsabilidad social.
- Deberá reunir un mínimo de puntos cada año calendario, según el sector profesional en que se desempeñe, por medio de cursos, entrenamiento, escritura de artículos, libros, participación en actividades profesionales,

actividades académicas, diplomados; todo esto es proporcionado por los colegios y el IMCP.

## 2.9 Certificación. No es obligatoria, sino recomendable

Es importante mencionar que autoridades como la AGAFF y la SFP requieren que los Contadores Públicos que proporcionan servicios estén certificados, además, cada día son más las empresas que requieren los servicios de un Contador Público certificado, inclusive en disciplinas que el IMCP ha implementado, como se describe más adelante.

La profesión se ejerce mediante la obtención de un título otorgado por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública (SEP) a las personas que han cursado una carrera y aprueban los exámenes de titulación.

- El problema es que existen diversos criterios y métodos de enseñanza que provocan falta de uniformidad importante en la preparación académica de los Contadores Públicos.
- Otro factor para implantar la certificación fue el TLCAN que México celebró con EE.UU. y Canadá, en el que se contemplan conceptos de reciprocidad en los servicios profesionales, mediante el establecimiento de normas y criterios mutuamente aceptables entre los organismos profesionales de cada país, entre estas disciplinas está la del Contador Público y la posibilidad de obtener licencias para ejercer en dichos países, previo cumplimiento de ciertas condiciones.

### Certificación Profesional del Contador Público

En 1998 el IMCP inició un proceso para uniformar la calidad, en coordinación con la ANFECA y el CACECA, y obtuvo el reconocimiento de las autoridades encargadas del proceso de certificación de los Contadores Públicos; también se formuló el Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos.

En 2005 el IMCP recibió, de parte de la SEP, el “Reconocimiento de Idoneidad” como organismo auxiliar de la certificación profesional en nuestro país. Este reconocimiento solo se ha otorgado al IMCP.

Para obtener la certificación, el Contador Público debe presentar y aprobar el Examen Uniforme de Certificación (EUC), en el cual se revisan las siete áreas de la Contaduría Pública: ética (CEP), contabilidad (NIF), auditoría (NIA), costos, finanzas, derecho y fiscal. Cabe mencionar que esta primera certificación o Certificación General, como actualmente se conoce, fue creada por el IMCP con el apoyo de la ANFECA.

Anualmente, el IMCP debe demostrar, fehacientemente, la forma en que el Contador Público se ha mantenido actualizado, por medio de los puntos obtenidos por asistir a cursos, participar como instructor, escribir libros y artículos, participar en actividades colegiadas, entre otras, haciendo énfasis en que una parte de los puntos debe ser alojada a la especialidad del Contador Público.

Debemos hacer notar que el cumplimiento de los requisitos de la certificación, aun cuando no es obligatorio, es paralelo al programa de DPC que sí es normativo.

### Un sello de garantía

El propósito fundamental de la certificación es acreditar la calidad del Contador Público ante personas y organizaciones públicas o privadas interesadas en saber si posee los conocimientos técnicos y la experiencia para desarrollar con eficiencia las actividades propias de su profesión, lo cual significa competencia, dentro y fuera del país.

## 2.10 Marco de referencia para trabajos de aseguramiento

### Guía para comprender las NIA, NAT y NR

Este documento que se incluye en el libro de las NIA tiene como objetivo describir los elementos y objetivos de un trabajo de aseguramiento (auditoría); asimismo, proporciona un marco de referencia para:

- El Contador Público cuando desempeñe trabajos de aseguramiento.
- Otros trabajos de aseguramiento.
- La CONAA, en su desarrollo de las NIA, NAT y NR.

Este marco de referencia, por sí mismo, no establece normas ni proporciona requerimientos de procedimientos para el desempeño de trabajos de aseguramiento.

Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento para cada uno de los **dos tipos de trabajo que se permite desempeñar** a un Contador Público:

- Trabajos con información financiera histórica:
  - “Auditoría” ofrece una seguridad o certeza razonable.
  - “Revisión” ofrece una seguridad limitada.

No se refiere a otros trabajos del Contador Público que le son propios, como los de consultoría, etcétera.

A continuación, se ofrecen definiciones resumidas que ayudan a entender este marco de referencia:

- Aceptación del trabajo:
  - Características que deben considerarse, antes de que un Contador Público pueda aceptar un trabajo de aseguramiento, en cuanto alcance, criterios, evidencia e informe, trabajos con seguridad razonable o moderada e involucramiento de las partes implicadas (cliente, usuario y auditor).
- Uso inapropiado del nombre “Contador Público”:
  - Esta sección menciona las implicaciones de la asociación del Contador Público con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, principios éticos, NCC y CEP y enfatiza:
    - + Independencia de criterio.
    - + Calidad profesional de los trabajos.
    - + Preparación y calidad profesional
    - + Responsabilidad personal.
    - + Secreto profesional.

- Definición y objetivo de un trabajo de aseguramiento:
  - El Contador Público expresa una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios sobre el resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, por ejemplo, auditoría conforme a las NIA o una afirmación sobre la efectividad del control interno (trabajos con base en una aseveración o trabajos de informe directo).
  - No todos los trabajos desempeñados por el Contador Público son de aseguramiento (trabajos de procedimientos convenidos y compilaciones de información financiera o de otro tipo).
  - Cualquier informe escrito, distinto a aseguramiento, está restringido expresamente para uso de los usuarios especificados en el informe evitando utilizar inadecuadamente las palabras seguridad, auditoría o revisión.
- Aceptación del trabajo:
  - El Contador Público solo acepta un trabajo de aseguramiento cuando el conocimiento preliminar del trabajo indica que los requisitos éticos relevantes, de independencia y de competencia profesional, quedan cubiertos.
  - El trabajo presenta todas las siguientes características:
    - + Contador Público: este término, en este marco de referencia, tiene una definición más amplia que el término de auditor que utilizan las NIA, NAT y NR.
    - + Parte responsable: es la persona responsable del asunto sobre el cual se realizará el trabajo con base en una aseveración.
    - + Usuarios: es el usuario que se utilizará en el informe, en los casos necesarios, debidamente restringido, pero no el único y se dirige a todos los usuarios.
    - + Asunto sobre el cual se realizará el trabajo: descripción del desempeño o condiciones del trabajo (por ejemplo, información financiera histórica o prospectiva).
    - + Criterios adecuados: los criterios que se utilizan para evaluar o medir el asunto sobre el cual se realizará el trabajo, incluyendo

puntos de referencia para presentación y revelación, es decir, conforme a las NIF, considerando: relevancia, integridad, neutralidad y comprensibilidad.

- + Evidencia suficiente y adecuada: se planea y desempeña un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y adecuada (competente, persuasiva) sobre si la información por la cual se realizará el trabajo, está libre de errores materiales (fraudes y errores).
- + Escepticismo profesional: hay que planear y desempeñar un trabajo de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información objeto del trabajo esté presentada en forma materialmente incorrecta, criticando la validez de la evidencia obtenida y también estar alerta a evidencia que contradiga, que sea original, siendo más confiable la obtenida mediante terceros.
- + Materialidad: es cuando el Contador Público determina la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia y cuando evalúa si la información objeto del trabajo está libre de fraudes y errores y entiende y evalúa los factores que podrían influir en las decisiones de los usuarios.
- Riesgo del trabajo de aseguramiento:
  - Riesgo de que el Contador Público exprese una conclusión inapropiada por los siguientes componentes:
    - + Que la información presente errores materiales puede provenir de: riesgo inherente y riesgo de control no prevenga, detecte o corrija.
    - + Riesgo de detección.
- Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para la obtención de evidencia:
  - El tipo de trabajo a realizar (naturaleza), volumen de las pruebas (alcance) y el tiempo a obtenerla (oportunidad).
- Seguridad razonable (es menos que seguridad absoluta): concepto relativo a obtener evidencia necesaria para soportar su opinión, considerando:
  - Entendimiento del control interno.



- De los riesgos.
- De su evaluación.
- Procedimientos sustantivos adicionales relacionados directamente con los riesgos.
- Evaluar la ciencia y lo apropiado de la evidencia.
- Cantidad y calidad de la evidencia disponible es afectada por:
  - Las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo.
  - Circunstancias del trabajo ajenas a las características del asunto sobre el cual se realizará el trabajo.
- Salvedades son cuando existe una limitación en el alcance del trabajo o se impone una restricción para obtener la evidencia.
- Informe de aseguramiento: informe escrito que contiene una conclusión sobre la seguridad obtenida de la información objeto del trabajo, incluyendo la comunicación con los encargados del gobierno corporativo y, en su caso, las salvedades.
- Uso inapropiado del nombre del Contador Público: un Contador Público es asociado con el asunto sobre el cual se realizará el trabajo, cuando reporta sobre la información objeto del trabajo o aprueba el uso de su nombre en forma profesional con dicho asunto. Si el Contador Público no es asociado de esa manera, los terceros no pueden suponer alguna responsabilidad de él.
- Perspectiva del sector gobierno: este marco de referencia es relevante para el Contador Público en el sector gobierno que sea independiente de la entidad para la cual se realiza el trabajo de aseguramiento. Cuando el Contador Público no sea independiente deberá indicar en el informe que no lo es y el informe correspondiente deberá restringirse en su circulación.
- Supervisión del trabajo: la responsabilidad del trabajo de auditoría recae siempre en el profesional de mayor experiencia y que generalmente es quien firma, con ese carácter, el dictamen sobre los estados financieros que, dicho sea de paso, es el único documento propiedad del auditor, el cual no solo lo vincula con la entidad que emite los estados financieros, sino que lo enlaza con los usuarios de dichos estados y es en donde se resume y explica el trabajo realizado, con una conclusión expresada en la opinión sobre los estados financieros.

Este profesional que absorbe la responsabilidad del trabajo, normalmente un socio de la organización profesional, está obligado a revisar y supervisar la labor del equipo de auditoría asignado, con el objetivo de asegurarse de que el trabajo se haya desarrollado conforme al plan establecido y que, en su conjunto, se hayan respetado las normas de auditoría, porque además así lo expresará en su dictamen.

El equipo de auditoría asignado dependerá de la complejidad del examen a efectuar y, por lo general, está formado por personas con diferentes niveles de experiencia, que colaboran con el auditor responsable y responden a las siguientes características:

- Personal de responsabilidad intermedia, representado por auditores con suficiente capacitación, entrenamiento y práctica profesional (llamados gerentes o supervisores).
  - Personal con responsabilidad en el campo de trabajo, representado por auditores con entrenamiento completo, capaz de dirigir y supervisar el trabajo de otros, particularmente en las instalaciones de la entidad que está siendo auditada y que son conocidos como encargados del trabajo o auditores con experiencia, que son supervisados por los gerentes.
  - Personal asistente, formado por aquellos auditores en proceso de capacitación y entrenamiento, que son supervisados y dirigidos por los encargados.
- Toda la supervisión que se lleva a cabo debe siempre quedar evidenciada en los papeles de trabajo que respalda el examen de auditoría.
  - Estudio y evaluación del control interno: como control interno se entiende la suma de políticas y procedimientos que establece la administración de una entidad, dirigidos a lograr sus objetivos y preservar los activos de esa entidad. Los elementos que integran un sistema de control interno son:
    - El ambiente de control o el inherente (tradición y cultura), que va desde la actitud de la administración hacia el cumplimiento de los controles establecidos y con énfasis en los valores éticos del personal y de la organización, pasando por una estructura de distribución de responsabilidades relacionada con el volumen y complejidad de las actividades y operaciones de la entidad y, terminando, en adecuados

procesos tendientes a la evaluación y administración de los riesgos del negocio.

- El ambiente de control incluye las funciones del gobierno corporativo y de la administración de una entidad, su conciencia y acciones respecto del control interno y su importancia para dicha entidad.
- La evaluación de riesgos en la información financiera, dirigida a identificar y administrar los riesgos que pueden afectar la preparación de los estados financieros de la entidad, mediante un proceso sistemático de contabilidad que responda a las NIF.
- Los sistemas de información y comunicación, que responden a los sistemas contables hasta la producción de la información requerida para administrar el negocio e informar a terceros, y que deben comprender la incorporación constante de las nuevas normas de información financiera, procesando solamente transacciones reales en el periodo contable que corresponda.
- Los procedimientos de control, que son políticas y lineamientos establecidos por la administración de una entidad, con el objetivo de proteger los activos de dicha entidad y asegurar que los procesos internos estén libres de errores, en especial el proceso contable dirigido a proporcionar información confiable para la toma de decisiones, tanto de la propia administración como de terceros interesados.
- Los procedimientos de control se dividen en controles preventivos o detectores, es decir, aquellos controles destinados a evitar que se cometa un error, o los que se establecen para determinar la existencia de errores en la información financiera.

Estos lineamientos y políticas de control mantienen como objetivo la apropiada autorización de las transacciones por personas con mando suficiente, de acuerdo con la estructura de organización de la entidad; una adecuada segregación de funciones y de responsabilidades en la ejecución de las actividades operativas y administrativas; el respaldo documental suficiente para el registro de las transacciones y operaciones de la entidad en su proceso contable; la existencia de dispositivos de seguridad que protejan los activos de la entidad; y una política de supervisión independiente sobre decisiones que gobiernen las operaciones de la entidad.

La actividad del auditor respecto a los procedimientos de control es comprobar su existencia y constatar que sus objetivos se cumplan.

- Los procedimientos de vigilancia, dirigidos a identificar si las políticas y los lineamientos de control que integran el sistema de control interno de una entidad, son efectivos y eficientes para los objetivos buscados.
- En este caso, la vigilancia se desarrolla al diseñar y operar procedimientos en forma oportuna, ya sea durante el transcurso de las operaciones o, preferiblemente, antes de que la operación se ejecute.

La actividad de los auditores internos se torna muy importante para actuar en la vigilancia de la eficacia de los procedimientos de control, lo cual es un indicio significativo para el auditor independiente, en cuanto al ejercicio de la vigilancia por parte de la administración.

Esto último, no significa que necesariamente debe existir la función de auditoría interna en una organización, para que la administración ejerza su labor de vigilancia en cuanto a la eficacia de los controles establecidos, pues pueden haberse establecido otras funciones, a cargo de la contraloría de la entidad, valiéndose además de comunicaciones y observaciones de terceros con el afán de identificar fallas y problemas en el sistema.

## 2.11 Guías de auditoría

El IMCP, por medio de la CONAA, emite estas guías (desde 1955, fecha en que esta Comisión se instaló, siendo la más antigua de nuestro Instituto, inclusive antes que el IAASB).

La intención de emitir los procedimientos y guías de auditoría (serie 6000), los cuales no son normativos, es tener un apoyo para el desarrollo de los trabajos de auditoría realizados con las NIA.

La CONAA revisa, constantemente, estos boletines para su actualización en línea con las NIA.

Se hace énfasis en las “Técnicas de Auditoría” (incluidas en el Boletín 6010) que, combinadas con un propósito específico, con el alcance y

oportunidad en las circunstancias, son los denominados “Procedimientos de Auditoría”, mismos que sirven para examinar partidas o transacciones donde hay riesgos de errores y fraudes importantes que distorsionen las aseveraciones en los estados financieros que induzcan a la toma equivocada de decisiones.

Nuevamente, una buena documentación de la aplicación de estos procedimientos y de los resultados obtenidos es la base que soporta la opinión del auditor.

A manera de recordatorio, estas “técnicas”, son:

- Estudio general: conoce a fondo al cliente, sus sistemas, entorno, TI, riesgos inherentes, etcétera.
- Análisis: contenido de las aseveraciones de los saldos, flujos y revelaciones, por medio de saldos y movimientos.
- Inspección: física y documental.
- Confirmación: evidencia de terceros que tiene un valor distinto probatorio.
- Investigación: información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- Declaración: manifestación por escrito del resultado de las investigaciones realizada por los funcionarios.
- Certificación: documento que asegura la verdad de un hecho, legalizado, también es una evidencia de terceros.
- Observación: presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos, seguimiento de las transacciones, sus flujos por medio de los sistemas, organigrama y otros.
- Cálculo: verificación matemática de alguna partida, conexiones (amarres).

Cabe resaltar que existen distintos documentos que tratan sobre el muestreo estadístico (atributos para movimientos y variables para saldos para obtener evidencias sobre poblaciones numerosas), estudio del control interno, trabajos de un especialista, estimaciones contables, aun cuando específicamente no hay un boletín de NIA para la evaluación y revisión de las TI es conveniente consultar las guías de auditoría emitidas por el CICA.

A continuación, se reproduce el índice de estas guías, que es importante que sean observadas por el auditor; aun cuando no son obligatorias, es recomendable que si el auditor decide no utilizarlas explique su postura en la planeación y en los papeles de trabajo.

|                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Índice:                                                                                                   |
| Boletín 6010, Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general (NIA 500)                      |
| Boletín 6020, El muestreo en la auditoría (NIA 530)                                                       |
| Boletín 6030, Muestreo estadístico en auditoría                                                           |
| Boletín 6040, Metodología para el estudio y evaluación del control interno (NIA 315 y 330)                |
| Boletín 6050, Guía de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna (NIA 610) |
| Boletín 6060, Utilización del trabajo de un especialista (NIA 500 y 620)                                  |
| Boletín 6070, Partes relacionadas                                                                         |
| Boletín 6080, Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor                             |
| Boletín 6090, Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios (NIA 402) |
| Boletín 6100, Efectivo y equivalentes de efectivo                                                         |
| Boletín 6110, Ingresos y cuentas por cobrar                                                               |
| Boletín 6120, Inventarios y costo de ventas                                                               |
| Boletín 6130, Pagos anticipados                                                                           |
| Boletín 6140, Estados financieros consolidados y combinados, e inversiones permanentes en acciones        |

|                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------|
| Índice:                                                                          |
| Boletín 6150, Inmuebles, maquinaria y equipo                                     |
| Boletín 6160, Intangibles                                                        |
| Boletín 6170, Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos |
| Boletín 6180, Estimaciones contables                                             |
| Boletín 6190, Capital contable                                                   |
| Boletín 6200, Gastos                                                             |
| Boletín 6210, Examen de remuneraciones al personal                               |
| Boletín 6220, Contingencias no cuantificables y compromisos                      |

## 2.12 IRCA y REEA

En parte de esta obra se han tratado estas herramientas que no son nuevas, siempre han existido, pero se han arreglado en un sentido lógico para aplicarlas a la auditoría.

En un tiempo, la “moda” era practicar la auditoría por análisis financiero para determinar las partidas importantes; de este modo se aplicaban razones, índices, factores, comparaciones, variaciones inusuales o falta de estas, tendencias para predecir el futuro basado en el pasado, presupuestos, planes estratégicos, entendimiento de los estados financieros, etcétera. Se usaban modelos como las pruebas de ácido, capital de trabajo, apalancamientos, rentabilidad, rotaciones cartera, inventarios, utilidades por acción, método PERT, etcétera.

Inclusive, el análisis financiero fue considerado como un procedimiento de auditoría válido (solo cuando se aplicaba con otros procedimientos de auditoría) que proporcionaba evidencias y se aplicaba indistintamente para

hacer pruebas de cumplimiento y sustantivas, en combinación con otros procedimientos.

Con base en la información obtenida se detectaban áreas importantes que, de estar mal, afectaban la opinión. Se desarrollaban los programas de auditoría para probar controles y los resultados esperados eran la posibilidad de “ajustes” (riesgos).

Después, las posiciones cambiaron y se pensó que la auditoría debería ser con base en los controles, así pues, se estudiaban y determinaban los controles, desde los circundantes (intrínseco o inherente al ambiente del negocio), de información, de control: preventivos, detectivos y correctivos.

Se elaboraron modelos para su evaluación (fuertes, moderados, bajos) y sobre esa clasificación se hacía la auditoría “específica” sobre dichos controles que están dirigidos hacia las áreas importantes y los resultados esperados eran la posibilidad de “ajustes” (riesgos).

Otra metodología era la de hacer programas específicos de auditoría basados en los controles para revisar áreas importantes y los resultados esperados eran la posibilidad de “ajustes” (riesgos).

Tal vez por los eventos frustrantes de los escándalos financieros que evidenciaron que las metodologías no logran descubrir los errores y fraudes importantes es que la filosofía de la auditoría se orientó hacia el descubrimiento de riesgos y, consecuentemente, todo el esfuerzo se inclinó a conocer las áreas importantes con riesgos, probar los controles que la administración implanta y hacer una auditoría específica para descubrir errores y riesgos importantes.

Como se observa, con el tiempo se han desarrollado estas cuatro partes de una auditoría, simplemente se dio una secuencia lógica sin pretender cambiar el aspecto técnico de las mismas.

### Qué significa IRCA

Con la fórmula de IRCA, el auditor diseñará su trabajo para descubrir fraudes y errores importantes:

- “**I**” es determinar lo que es **importante** en la entidad, lo que es significativo, para lo cual usará análisis financieros, estadísticas, presupuestos, tendencias, seguimientos, observaciones, entrevistas y juicios. La importancia es cuantitativa, pero también la hay cualitativa



que es difícil de medir, pues las huellas son difíciles de localizar y evaluar y se refieren a contingencias (demandas, avales, amenazas al negocio, políticas, aspectos internacionales, impuestos, etc.) y los compromisos adquiridos, sobre todo los de largo plazo.

Más:

- “**R**” quiere decir **riesgo** inherente a dicha partida importante, lo cual es medido como probable, posible, remoto... si el riesgo es considerado como probable e implica que existan fraudes y errores, habrá que estimarlos y registrarlos; si es posible solo habrá que revelarlos, pues los efectos son del tipo de “probabilidad de que sucedan o no” (por ejemplo: juicios, huelgas, etc.); si el riesgo es remoto no se hace nada. Se consideran los efectos cuantitativos y cualitativos. No es lo mismo una partida importante (edificio) donde sus riesgos son posibles, a los de cuentas por cobrar donde los riesgos son probables, en los que existe la probabilidad de cuentas de cobro dudoso y habrá necesidad de registrar una estimación de cuentas incobrables.

Menos:

- “**C**” son los **controles** que la administración instala para prevenir y detectar los riesgos y corregirlos para evitarlos. El más importante es el circundante que desarrolló la Dirección, es el *tone on the top* (tono en lo más alto), es el ambiente del negocio, influye en la conciencia del personal y en otros que participan (proveedores, clientes, bancos, etc.), son los clásicos del establecimiento (conciencia y respeto) a los procedimientos, manuales, asignación de responsabilidades, obligaciones y sus derechos, controles internos contables, tecnológicos, cultura de la ética, integridad, orden, tradición, calidad, respecto y seguimiento a la información que obtiene y como emana las comunicaciones, aspectos sociales y laborales, eficiencias, conciencia de las amenazas de la entidad, competencia, etcétera.

Igual:

- “**A**” es la **auditoría** específica dirigida a la localización de errores y fraudes que provocan que las aseveraciones de los estados financieros influyan en las decisiones equivocadas de los usuarios.

Es decir, es una ecuación:  $I+R-C=A$

## Qué quiere decir REEA

No todas las partidas de los estados financieros a examinar son iguales, merecen enfoques diferentes en cuanto a su IRCA, por lo que REEA es recomendable como una de las primeras partes de la planificación para identificar estas partidas:

Significa:

- **“R”** se refiere a la identificación de transacciones que son **rutinarias**; normalmente se revisa que la empresa haya instalado eficientemente los controles que el auditor prueba que “cumplen” con su cometido; *id est* compras, ventas, cheques, nóminas, etc., las cuales tienen sus riesgos propios y merecen pruebas diferentes a otras áreas con alcances distintos y resultados esperados. Funcionan en forma automatizada todos los días en el momento en que inician sus operaciones, tal vez todo el día, pues sus diferentes localidades en el mundo hacen operaciones que deben ser “coladas” por estos controles. Normalmente, el auditor las prueba mediante observaciones y seguimientos, evaluando los diagramas y manuales de su cliente.
- **“E”** se refiere a las transacciones que son **extraordinarias**, que normalmente se revisan con pruebas que evidencian la “sustancia” de operación; *id est*, compra de un inmueble, venta de una subsidiaria, obtención de crédito hipotecario, etc. Consecuente los riesgos son específicos relacionados con la misma operación. Normalmente el auditor va a probar la “sustancia” de los controles específicos que haya implantado la entidad para estas operaciones extraordinarias, más que con pruebas de cumplimiento de un control rutinario. Normalmente, este tipo de operaciones puede llevar a una Cuestión Clave de Auditoría (CCA) en las empresas listadas, y es optativa para las demás.
- **“E”**, sin lugar a dudas, es la que tiene más riesgo pues se refiere a saldos relativos a **estimación** de cuentas de cobro dudoso, obsolescencia de inventarios, vida útil de activos fijos, demérito, valoración de créditos mercantiles, valores residuales, beneficios laborales, valores presentes, derivados, costos estimados en construcción, valores razonables o justos, contingencias, inversiones permanentes o de otro tipo distintas al fondeo para el pago de pasivos a corto plazo, arrendamiento financiero, ingresos... es un área complicada, pues trata sobre la “auditoría del futuro”; efectivamente, el auditor examina el futuro en el examen de las

estimaciones, pues debe obtener evidencia para concluir que las aseveraciones de hoy (hechas por la administración) serán válidas en el futuro y que, por lo tanto, se asegure que aseveraciones de los estados financieros que dictamina no contengan indicios de riesgo que las conviertan en erróneas. Por lo tanto, los controles en esta área son sensibles, específicos. Normalmente, en las notas a los estados financieros se hace la mención de que el resultado final de las estimaciones no necesariamente será el que se ha estimado, el auditor tiene un riesgo importante.

- “A” se refiere a una **auditoría** específica y particular con alcances y oportunidades distintas para cada una de estas operaciones.

Se recomienda, como uno de los primeros pasos, usar estas herramientas pues orientarán necesariamente los esfuerzos a las secciones de riesgos, en vez de perder el tiempo en otras que no contribuyen al descubrimiento de errores y fraudes importantes.

Es decir, es una ecuación:  $R/E/E=A$

## 2.13 Trabajos para atestiguar

Las normas de auditoría definen el trabajo para atestiguar como el que realiza el Contador Público para expresar una conclusión elaborada con el objeto de acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no formen parte responsable del resultado de la evaluación o medición de “un asunto principal” contra los criterios (normas de información u otro tipo de normatividad).

A su vez, las normas de auditoría clasifican los trabajos para atestiguar en dos tipos: trabajos para atestiguar con seguridad razonable y trabajos para atestiguar con seguridad limitada.

En los primeros se expresa una conclusión, es decir, en forma afirmativa; en los segundos se presenta un informe en términos de una revisión, sin expresar una conclusión positiva, o sea, con ciertas limitaciones.

“Un asunto principal” significa, tanto la información financiera de una entidad, preparada conforme a las normas de información seleccionadas como una “aseveración” (lo que es equivalente a toda representación de una

administración que surge explícita o implícitamente, e incorporada a la información financiera) sobre la efectividad del control interno o sobre cualquier elemento integrante de un proceso contable o de una operación, una serie de transacciones, etcétera.

Lo anterior significa que el trabajo del Contador Público como auditor independiente de estados financieros, está integrado en el concepto de trabajos de atestiguamiento con seguridad razonable, como lo definen las NIA.

Por supuesto, el Contador Público también presta servicios que no están comprendidos en la definición de un trabajo para atestiguar, los cuales se pueden encasillar en aquellos donde no se expresa una conclusión u opinión, o se emite un informe de revisión sobre un “asunto principal” y el trabajo se llevó a cabo sin observancia de las normas de auditoría o atestiguamiento.

Por lo tanto, es importante que el Contador Público se acostumbre al término de trabajos para atestiguar, en el cual se incluye la auditoría de estados financieros y, al prestar el servicio, deberá quedar documentada la manera en que se resolvieron los problemas.

Tratándose de la integridad de los clientes, la firma debe prestar atención a problemas que, entre otras cosas, incluyan:

- La identidad y la reputación de negocios de los propietarios de la empresa, de sus principales administradores, de sus partes relacionadas y de los miembros del consejo de administración (gobierno corporativo).
- La naturaleza de las operaciones y sus prácticas de negocio.
- La información relacionada con la actitud del gobierno corporativo (incluyendo propietarios y administradores) sobre el ambiente de control y la agresividad, respecto a la utilización de las Normas de Información Financiera.
- El interés manifiesto de lograr que los honorarios de la firma sean los más bajos posibles.
- Cualquier indicación de una inapropiada restricción al alcance del trabajo.
- Indicaciones de que la actividad del cliente incluya acciones delictivas o lavado de dinero.

- Las razones para abandonar los servicios de anteriores Contadores Públicos y tener los servicios de la firma.
- La información relativa a la integridad del cliente, particularmente cuando este es nuevo o no se tienen antecedentes del mismo, lo cual se puede lograr mediante una comunicación con sus proveedores o con sus clientes, así como con los abogados, banqueros, asesores externos y hasta con los competidores. En su caso, será importante contratar los servicios de una agencia de investigaciones apropiada.
- En cuanto a las habilidades y recursos necesarios para prestar los servicios requeridos por un cliente nuevo o existente, la firma debe considerar:
  - Los requisitos específicos del trabajo y los perfiles del socio responsable y del personal asistente en sus niveles relevantes.
  - El conocimiento de la firma sobre la industria.
  - La experiencia de la firma en cuanto a las regulaciones y la información importante involucradas con el cliente o la capacidad para obtener los conocimientos en forma efectiva.
  - La suficiencia del personal con las capacidades y competencias necesarias, así como contar con expertos, si fuera requerido.
  - Se cuenta con las personas que cumplen con los requisitos de criterio y elegibilidad para desempeñar la revisión de control de calidad del trabajo en el momento aplicable.
  - La capacidad de cumplir en tiempo con la presentación de los informes una vez completado el trabajo.
  - Por supuesto, la aceptación de un nuevo trabajo estará sujeta también a una evaluación sobre cualquier conflicto de interés real o percibido. Finalmente, la decisión de aceptar o declinar un nuevo servicio, se trate de un cliente nuevo o recurrente, siempre deberá quedar apropiadamente documentada.

### Ejemplos enunciativos

Desde los inicios de la Contaduría Pública, la función natural y más conocida de los miembros de esta profesión ha sido la auditoría de estados financieros.

Sin embargo, las crecientes necesidades de la comunidad de negocios, de las autoridades y de la sociedad en general, han dado lugar a que cada vez con mayor frecuencia se soliciten a los Contadores Públicos informes “especiales” (testificación) sobre diversos asuntos diferentes a la auditoría de estados financieros.

Las normas de observancia obligatoria emitidas por el IMCP respecto a las **Normas para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados** son las que se presentan a continuación junto con ciertos ejemplos de informes de estos servicios diferentes a la auditoría de estados financieros y son, básicamente, los que se incluyen en las series 7000, 9000 y 11000; estas se dividen como sigue:

Trabajos para atestiguar

| NOMBRE | BOLETÍN |
|--------|---------|
|--------|---------|

| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | BOLETÍN |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <p>Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma.</p> <p>Ejemplo A<br/>Sin modificaciones por limitaciones, incertidumbre o desviaciones a normas de información financiera.</p> <p>Ejemplo B<br/>Información financiera proforma a fin de año, con una revisión de información financiera proforma a una fecha intermedia posterior.</p> <p>Ejemplo C<br/>Limitaciones al alcance.</p> <p>Ejemplo D<br/>Por incertidumbre.</p> <p>Ejemplo E<br/>Salvedad de los supuestos relativos a la venta de una división de la entidad que no coinciden con las normas de información financieras.</p> <p>Ejemplo F<br/>Abstención de opinión debido a una limitación importante al alcance del trabajo.</p> | 7020    |
| <p>Informe sobre exámenes del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.</p> <p>Ejemplo A<br/>Sin salvedades.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 7030    |

| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | BOLETÍN |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <p>Exámenes sobre el cumplimiento de disposiciones específicas.</p> <p>Ejemplo A<br/>Sin salvedades respecto del examen practicado a las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno respecto al cumplimiento de disposiciones específicas.</p> <p>Ejemplo B<br/>Opinión negativa respecto del examen a las declaraciones de la administración sobre desviaciones significativas en el cumplimiento de disposiciones específicas.</p> <p>Ejemplo C<br/>Abstención de opinión respecto del examen sobre el cumplimiento de disposiciones específicas.</p> | 7040    |
| <p>Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento.</p> <p>Ejemplo A<br/>Sin salvedades.</p> <p>Ejemplo B<br/>Con salvedades cuando el Contador Público realiza un examen en un trabajo de atestiguar.</p> <p>Ejemplo C<br/>Con abstención de opinión debido a limitaciones importantes al alcance sobre un examen realizado en un trabajo de atestiguar.</p>                                                                                                                                                                                                              | 7050    |



| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | BOLETÍN     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <p>Exámenes de información financiera proyectada.</p> <p>Ejemplo A<br/>Informe sobre un examen de estados financieros proyectados que no contienen un rango.</p> <p>Ejemplo B<br/>Informe sobre un examen de estados financieros proyectados condicionada la opinión en los supuestos hipotéticos si estos proporcionan una base razonable para la proyección.</p> <p>Ejemplo C<br/>Informe de un examen sobre una proyección en el que hay una desviación a los criterios correspondientes a las normas de información financiera mexicanas (o a otras bases específicas diferentes a dichas Normas).</p> <p>Ejemplo D<br/>Informe sobre una opinión negativa debido a que uno de los supuestos no era importante.</p> <p>Ejemplo E<br/>Informe sobre un supuesto importante que no pudo ser evaluado, o sea, una limitación importante al trabajo del auditor.</p> <p>Ejemplo F<br/>Informe adicional o adjunto a un informe, cuando se considera el efecto de un estudio de factibilidad financiera.</p> | <p>7060</p> |

| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | BOLETÍN     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <p>Informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios.</p> <p>Ejemplo A</p> <p>Informe de la organización de servicios sobre la descripción de los controles, su diseño y efectividad operativa.</p> <p>Ejemplo B</p> <p>Otra alternativa - Informe de la organización de servicios sobre la descripción de los controles, su diseño y efectividad operativa.</p> <p>Ejemplo C</p> <p>Informe con salvedad indicando de que no está presentado razonablemente, respecto a todo lo importante de la organización de servicios, sobre la descripción de los controles, su diseño y efectividad operativa.</p> <p>Ejemplo D</p> <p>Informe con salvedad indicando que los controles no están diseñados adecuadamente para proporcionar certidumbre razonable de que se lograrán los objetivos de control establecidos en la descripción de la organización de servicios de su sistema, si los controles operan eficazmente.</p> <p>Ejemplo E</p> <p>Informe con salvedad indicando que los controles no operaron eficazmente durante todo el periodo especificado.</p> <p>Ejemplo F</p> <p>Informe con salvedad indicando que no puede obtener suficiente evidencia apropiada.</p> | <p>7090</p> |

| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | BOLETÍN |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Revisión financiera:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         |
| <p>Revisión de estados financieros.</p> <p>Ejemplo A<br/>Sin modificaciones por limitaciones, incertidumbre o desviaciones a normas de información financiera.</p> <p>Ejemplo B<br/>Salvedad por desviación en la aplicación de las normas de información financiera.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 9010    |
| <p>Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad.</p> <p>Ejemplo A<br/>Informe sin modificaciones por limitaciones, incertidumbre o desviaciones a normas de información financiera de un juego completo de estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco contable diseñado (normas de información financiera mexicanas) para lograr una presentación razonable.</p> <p>Ejemplo B<br/>Informe con una conclusión con salvedad por una desviación del marco contable aplicable.</p> <p>Ejemplo C<br/>Informes de revisión con una conclusión con salvedad por una limitación en el alcance.</p> <p>Ejemplo D<br/>Informe de una conclusión adversa por una desviación del marco contable aplicable.</p> | 9020    |

Trabajos de otros servicios relacionados

| NOMBRE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | BOLETÍN |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Compilación y aplicación de procedimientos convenidos:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |         |
| Informe del Contador Público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos.<br>Ejemplo A<br>Informe sobre el resultado de un trabajo relativo a la aplicación de procedimientos convenidos.                                                                                                                                                          | 11010   |
| Informe sobre trabajos para compilar información financiera.<br>Ejemplo A<br>Informe sobre un trabajo para compilar estados financieros.<br>Ejemplo B<br>Informe sobre un trabajo para compilar estados financieros con un párrafo adicional o de énfasis que llama la atención sobre una desviación respecto de la aplicación de las normas de información financiera. | 11020   |

### **Recomendaciones al auditor:**

En el libro *Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y Otros Servicios Relacionados* editado por el IMCP por medio de la CONAA, se encuentra la literatura conducente para llevar a cabo estos trabajos y ejemplos de los informes, por lo que se recomienda su lectura.

Se hace énfasis en que el lector debe estudiar el contenido técnico normativo de las mismas normas de observancia obligatoria de los trabajos que realizará sobre servicios diferentes a la auditoría de los estados financieros, sus generalidades, objetivos, condiciones y estar prevenido de las limitaciones, así como de los procedimientos, cartas convenio, requisitos de los informes, etcétera.

Asimismo, se recomienda estudiar las normas de auditoría internacionales (en vigor en México a partir de 2012, en específico las áreas especializadas contenidas en la serie 800, pues se refiere a informes con fines específicos (800), de un solo elemento, cuentas o partida específicas (805), encargos para informar sobre estados financieros (810).

A quiénes van a ser dirigidos y a qué lugar no se incluye en los ejemplos por ser repetitivos, por ello se recomienda dirigirlos a los accionistas, al Consejo de Administración y la Dirección de la entidad.

También se recomienda incluir en el texto de los informes, según proceda en las circunstancias, que el trabajo se desarrolló de conformidad con una carta convenio (contrato, carta, etc.), especificando el tipo de informe a rendir y la fecha del mismo.

No se hace referencia al estado de resultados integral, al de cambios en el capital contable (nombre de estos estados a partir de 2012) ni al de flujos de efectivo considerando que estos no son preparados; sin embargo, se recomienda, de ser posible, la conveniencia de adjuntarlos.

Los encabezados en los párrafos de los ejemplos son optativos.

Los títulos que se incluyen son los que están en los modelos de informes y son meramente ilustrativos y de orientación al auditor; no incluyen todos los posibles casos ni son exhaustivos o limitativos y no son normativos; nuevamente se reitera que el auditor se refiere siempre a la normatividad. Los cuadros anteriores solo se refieren al título de los ejemplos y se incluyen como mera referencia.

Los ejemplos, normalmente, son cuatro casos:

- Desviaciones a las NIA que:
  - Cuando son importantes y no generalizadas son salvedades (“excepto por”).
  - Cuando estas son muy importantes y son generalizadas serán opiniones negativas (“no presentan”).

(Normalmente, en este tipo de situaciones el auditor tiene la evidencia documentada del efecto cuantificado que soporta la magnitud de la desviación).

- Limitaciones de las NIF:

- Cuando hay limitaciones a su trabajo como auditor para obtener la evidencia adecuada que soporte su opinión, que sea importante y no generalizada (“excepto por los efectos de no haber podido obtener la información”).
- Cuando estas son muy importantes y generalizadas, consecuentemente, el auditor se abstiene de opinar (“nos abstenemos de opinar”).

Desde luego, la experiencia y juicio prudencial del auditor debe indicarle cuando es una desviación o una limitación y juzgar, según su criterio profesional, la magnitud del efecto para diferenciar una “excepción” de una “negación” o “abstención”, considerando siempre el efecto de generalizadas o no.

La opinión puede ser con base en las NIF, pero también puede darse sobre otros marcos de referencia debidamente establecidos como las NIIF o las normas de EE.UU., inglesas, alemanas, en ciertos casos marcos legales, contractuales, etc., y en caso de usar este tipo de marcos de referencia es recomendable indicar la naturaleza de estos, justificación y propósito.

Para efectos prácticos, cuando los ejemplos se refieren a la personalidad del auditor o Contador Público independiente, se usa la primera persona en plural (“nuestro”), o sea, la entidad social (firma) del auditor, pero pueden ser emitidos en la primera persona del singular (“mi”).

A partir de 2012, el estado de resultados es integral, en los ejemplos se incluye el nuevo nombre, lo mismo ocurre con el de cambios en el capital contable. Asimismo, desde el 1 de enero de 2012 las Normas de Auditoría se refieren a las internacionales, es decir, a las NIA.

## 2.14 Otras herramientas

Auditor tienes un riesgo importante: las TI

Las TI en la auditoría implican un examen de los controles de una infraestructura tecnológica que produce información para la Dirección, y el auditor debe evaluar si los sistemas de TI están orientados, efectivamente, a

salvaguardar activos, integridad de datos y funcionan con eficacia y probarlos.

Profesionales connotados mencionan los riesgos, no del auditor, sino de la administración, porque si no implanta los controles adecuados en un ambiente de TI para asegurar que las aseveraciones (manifestaciones) de los estados financieros no tengan amenazas de que estos contengan errores y fraudes importantes, estos podrán existir y poner el negocio en marcha en duda.

Tener en mente que la TI es más sofisticada y compleja que nunca, que produce información que tiene que ser controlada en forma efectiva, pues es un verdadero riesgo tanto para la empresa como para el auditor.

La responsabilidad del auditor es evaluarlos y probarlos para asegurar que la información financiera no contenga errores o fraudes de importancia pues hay que tomar medidas efectivas.

### Auditor, conoce a tu cliente

Antes de conocer al cliente por su giro o nombre, el auditor debe tener una idea de los riesgos que enfrenta e inmediatamente ligarlos con las TI; debe investigar las características de su cliente por medio de sus contactos, socios, Internet, página Web, etc.; entender, de manera muy global, el riesgo circundante del giro e iniciar, intuitivamente, la planeación de su trabajo, conectado a las TI.

De forma muy global, lo primero es conocer a su cliente –estructura del control interno–, donde el uso de las TI es medular; la evaluación y prueba de los sistemas, cubriendo lo que sigue, básicamente:

- Organización.
- Personal capacitado y entrenado.
- Segregación de funciones (custodia y registro).
- Equipos.
- Sistemas y programas.
- Controles generales y específicos.
- Comunicaciones.
- Seguridad física y lógica (desastres, simulacros, *hackers*, etcétera).
- Control de cambios en los sistemas, documentación, actualización.

- Evitar la centralización de funciones.
- Monitoreo (auditorías especializadas), etcétera.

Por lo tanto, el auditor puede usar ciertas guías que ayudan a establecer su planeación:

### Indicios para revisar las TI

Cuando el auditor tenga el panorama que abajo se describe, en forma enumerativa, en conciencia **debe** tomar la decisión de revisar la información en un medio de TI, **necesariamente**, no en forma tradicional, **sino** con otras técnicas, como conocer íntegramente los controles de TI y herramientas tecnológicas; si no las usa estará incurriendo en **confianza inadvertida**, en no reconocer una limitación significativa en su trabajo frente a un riesgo que puede no detectar en su auditoría tradicional; las posibilidades de que una manifestación en los estados financieros pueda tener errores o fraudes significativos provenientes de datos no probados bajo las NIA e inducir a decisiones equivocadas de los usuarios.

Esto será una realidad cuando el auditor entienda el efecto de las TI en la información y la forma en la que debe planear su auditoría y cuando considere, entre otros aspectos, los siguientes:

- Importancia de las operaciones de TI: Identificar si los programas que producen información financiera impactan en las manifestaciones/aseveraciones de los estados financieros; sin embargo, habrá casos en que la computadora informe sobre asuntos distintos a cuestiones financieras (fórmulas, estadísticas, etc.), sin impactar en la información financiera; solo las considera como una fuente más de información.
- Volumen en las operaciones: Cuando sean múltiples y efectuadas desde diferentes puntos, por diversos medios, complejas, sofisticadas.
- Proceso en línea y en directo: Las operaciones se registran digitalmente conforme se realizan “en vivo y en directo” mediante controles que operan instantáneamente al llegar la operación, las procesan de inmediato y dan una salida de información al usuario para que tome acción.
- Transformaciones importantes de la información: Tal vez esta característica sea la más importante pues el sistema/programa: clasifica,



calcula, modifica, agrega, elimina, etc. En otras palabras, modifica la información recibida y la entrega de una manera completamente diferente y predeterminada a como se recibió de diversas fuentes, pero en el camino se han eliminado transacciones.

- Pruebas sustantivas limitadas: Tradicionalmente, en un sistema digitalizado, con volúmenes sustanciales y transformaciones en las bases de datos, para probar un porcentaje mínimo razonable de las transacciones se requeriría una cantidad enorme de pruebas y tiempos del auditor con resultados cuestionables, debido, simplemente, a la multitud de locaciones, tipos y diversas transacciones.
- Huellas no visibles: Antes, todas las operaciones asentadas en papel eran palpables, aun en grandes volúmenes, pero en la actualidad al auditor le presentan en una USB todas las operaciones del año –lo que antes representaba un local lleno de legajos de información y que se tardaría meses en probar un porcentaje mínimo en sus pruebas–, además, ahora esta información no es visible al ojo humano y solo mediante procedimientos especiales puede lograr evidencia razonable, con mayor alcance y precisión.
- Seguridad: Simplemente, observar el *site* donde se mantienen las computadoras, los servidores, archivos, comunicación, la apariencia de orden y limpieza, limitación de las entradas y salidas, extintores, prohibiciones de comer, tomar líquidos, fumar, indagaciones sobre la seguridad del inmueble, custodia de los archivos de respaldo y de su oportunidad; así como simulacros de catástrofes, recuperación de información, *sites* alternos. Es importante conocer los controles para evitar el “*hackeo*”, el *phishing*, la posibilidad de introducir algún *malware*, tanto interno, que es el más peligroso, como externo. Una impresión nefasta a estas observaciones es un indicio de riesgo, para lo cual el auditor debe estar atento al efecto que produzca en la auditoría.

## Pruebas de cumplimiento

La respuesta, la solución, de cómo “hacerle” está en aplicar pruebas de cumplimiento de los controles inherentes a la operación en comento -en adición a la revisión general del entorno de la empresa-, pero considerando ciertas vertientes:

1. Una determinación exhaustiva, en conciencia, de la fortaleza del control interno determinando “los controles clave” que aseguran que la información es íntegra, sin posibilidades de errores y fraudes.
2. Evaluar –razonablemente– qué “controles clave” regulan la producción final relativa a que la información sea confiable; que la aseveración de que no tiene errores y fraudes importantes quede afectada en los estados financieros.
3. Lo difícil es testificar la eficacia de los controles inicialmente juzgados como clave, probándolos, puede –o debe–hacerse.
  - 3.1 Efectuando el seguimiento y la observación puntual de las operaciones.
  - 3.2 Usando herramientas especiales como las TAAC.
4. El muestreo estadístico debe considerarse como alternativa integral para el manejo de grandes volúmenes de información.

Si se responde sí a cualquiera de las aseveraciones anteriores, el auditor tendrá -necesariamente, si quiere evitar una limitación en su trabajo y continuar competitivo- que entender las TI, evaluarlas y probarlas, de preferencia como única alternativa, con las TAAC y debe tener apoyo tecnológico.

### *Indicios de errores y fraudes*

Los indicios de los problemas en las TI se enumeran en forma limitativa, para que el auditor los considere en su evaluación:

- Concentración de funciones de registro, custodia y manejo de archivos, programas (tal vez esta pueda ser clasificada como la causa más votada).
- Exceso de información inútil que se procesa constantemente.
- Falta de personal capacitado, falta de cuestionamientos a las decisiones en las TI en cuanto a qué hacer o no hacer.
- Posibilidades remotas de ser descubierto.
- Supervisión inoportuna y/o inadecuada.
- Equipos inadecuados.
- Programas no autorizados o fuera de vigencia, sin actualización ni soporte.
- Uso de la nube sin protección.

- Usuarios pasivos.
- Falta fortaleza en los controles clave.
- Manipulaciones de información en las entradas y salidas (duplicar, eliminar, sustituir, redirigir información, etcétera).
- Carencia de huellas.
- Falta auditoría interna o externa especializada en la TI.
- Confianza inadvertida en los procesos de la TI por la Dirección.
- Posibilidades de nóminas duplicadas, cheques o cobros.
- Descuentos mal aplicados.
- Descuidos físicos, temperatura, limpieza, acceso ilimitado, etcétera.

## Técnicas para auditar sistemas en TI

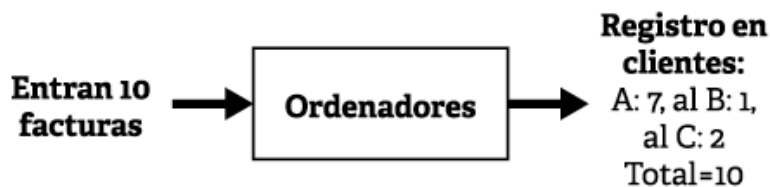
### *Alrededor o mediante la computadora*

#### ALREDEDOR

En otras épocas, había mucho papel que se digitalizaba y luego se procesaba en sistemas relativamente transparentes en bloques, lotes o *batches*, dejando huellas visibles de la llegada, proceso, autorización, salida y registro; por ejemplo, las facturas se procesaban, había un control global, la computadora hacía ciertas transformaciones (ediciones), como clasificar, sumar, calcular impuestos y verificar numeración, pero el producto era relativamente fácil de observar, fácil para hacer seguimientos de las operaciones y probarlo. Este enfoque conocido como “alrededor de la computadora”, es usado en sistemas sencillos sin mayores complicaciones y alcances razonables, como son nóminas, la misma contabilidad, etcétera.

Se revisa el entorno al proceso de datos, se prueban las “entradas” (*input*, métodos de edición para verificar la integridad de lo que sale) y luego el producto de los informes emitidos, las “salidas” se verifican por pruebas, cálculos globales, etcétera, y se deduce que lo que entró se “procesó”, adecuadamente.

Es útil en los sistemas sencillos, pero en los complejos es difícil su aplicación.



#### MEDIANTE

Con el avance tecnológico en el que ahora prácticamente no hay límite, por ejemplo, múltiples localidades en el mundo o transferencia de información en forma digital en “vivo y en directo”, el usuario hace su propio proceso, etc., además, la computadora hace modificaciones transcendentales como cálculos, elimina partidas, agrega otras, da información, solo muestra los resultados predeterminados, bases de datos, desaparece información una vez procesada, etc., sin dejar huellas visibles.

Para comprender la importancia de la “transformación” de la información y de su complejidad, el auditor debe tener una clara idea de:

- La importancia relativa de las aseveraciones a los estados financieros que son afectadas por las TI.
- La complejidad del procesamiento computarizado en cada aplicación de contabilidad.
- El volumen de transacciones es tal que los usuarios encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
- Las TI, automáticamente, generan transacciones o entradas de datos de importancia relativa, directamente a otra aplicación.
- Las TI ofrecen cálculos complicados de información financiera y/o automáticamente generan transacciones, entradas y salidas de importancia relativa que no pueden ser validadas independientemente.
- Las transacciones son intercambiadas electrónicamente con otras entidades, sin revisión manual en cuanto a integridad o razonabilidad.
- El grado de concentración o distribución del procesamiento por computadora, particularmente cuando pueden afectar la segregación de funciones.
- La disponibilidad de información que genera informes internamente que puedan ser útiles para llevar a cabo procedimientos sustantivos de

auditoría y de otros aspectos como auditoría especializada y apoyo de los mismos.

Por lo que, ahora, el auditor debe tener un enfoque distinto, hacer su trabajo “por medio de la computadora” y usar las TAAC, paquetes de auditoría, programas de manejo de datos de grandes volúmenes (ACL, IDEA), con apoyo de especialistas para localizar esa información invisible al ojo humano.

Respecto a las huellas no visibles es importante que el auditor tenga en mente:

- Importancia en las aseveraciones a los estados financieros, en relación con la complejidad de las TI.
- Volumen de las transacciones es tal que los usuarios y otros encontrarían difícil identificar y corregir errores en el procesamiento.
- Automáticamente se generan transacciones directamente a otra aplicación.
- Desarrollo de cálculos complicados que automáticamente genera transacciones que no pueden ser validadas independientemente.
- Transacciones que son intercambiadas electrónicamente con otras entidades, sin revisión manual en cuanto a integridad o razonabilidad.
- Concentración o distribución del procesamiento por computadora cuando pueden afectar la segregación de funciones sin percatarse de esta situación.
- Rastro completo de una transacción que podría ser útil para fines de auditoría, pueden existir solo por un periodo corto de tiempo y en forma legible por computadora.
- Errores en los programas darán como resultado que todas las transacciones sean procesadas incorrectamente.

Valga la comparación de los aviones modernos que vuelan a grandes alturas y por largas distancias sin abastecerse de combustible, durante la noche, con lluvia, niebla, poca o nula visibilidad, y aterrizan en aeropuertos sofisticados que se encuentran localizados en lugares insospechados; sin embargo, estos nuevos aparatos realizan estos vuelos con mucho éxito y con un riesgo mínimo porque “vuelan por instrumentos” que los guían con radares electromagnéticos, sistemas satelitales y de alarmas que advierten el

peligro; operan automáticamente con un programa especializado, inclusive, desde la tierra existen faros digitales de aproximación no visual que sería lo mismo que “volar a ciegas”.

Lo mismo podemos pensar de los sistemas y programas sofisticados (importancia, volumen, limitación de pruebas sustantivas, huellas invisibles, grandes transformaciones, o eliminación de la información), en los que la Dirección implementa programas precisos y controles dinámicos que funcionan “en línea y en directo”, en forma efectiva y que no permiten la posibilidad de errores y fraudes importantes (al menos se minimizan).

Para examinar la información procesada, en cuanto a cómo entra por diversos lados en forma digital, los procesos que la transforman que no se visualizan, la reacción instantánea de la salida y control de la misma, que se utiliza para la toma de decisiones y que solo en ciertos casos se ve en los monitores, celulares, etc., el auditor debe usar la técnica de “por medio de la computadora”. Lo anterior incluye “paquetes de auditoría”, uso de ACL, IDEA, las TAAC, o bien solicitar al cliente que le prepare un programa especial, adquirirlo a un tercero (costos que habrá que probar), hacerlos y probarlos y pedir ayuda a un CICA.

En estos casos es importante ponerse de acuerdo con lo que el auditor necesita saber:

1. Informar documentalmente de su evaluación de los controles en TI en cuanto al grado de la confiabilidad del proceso de la operación.
2. Que el CICA lleve a cabo la revisión de acuerdo con las TAAC e informe, documentalmente, de los resultados y nuevamente obsequie una opinión sobre la confiabilidad.

(Recordemos que el trabajo del especialista es responsabilidad del auditor conforme a la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*).

El auditor, que no puede ver la información en forma visual, debe “trabajar con técnicas especiales” (como las descritas) para no caer en confianza inadvertida y dar por buena una información cuando no la pueda probar en forma profesional.

Controles generales y específicos: determinarlos, evaluarlos y conocerlos

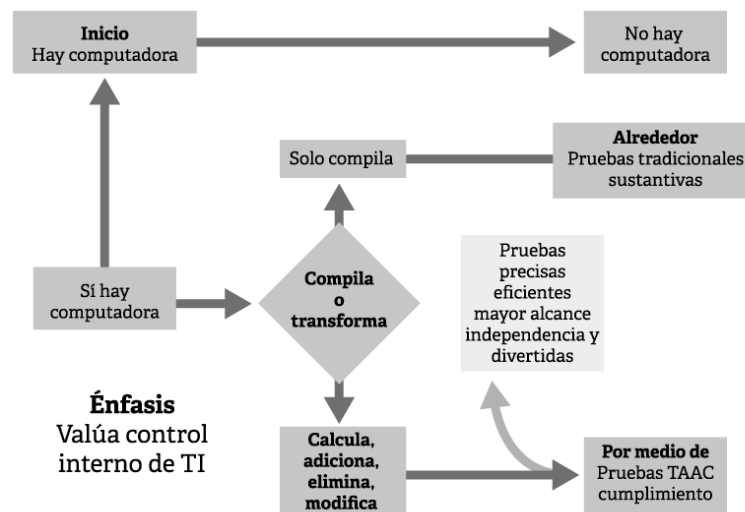
Dentro de los sistemas, conviene hacer una referencia a estos pues afectan en forma diferente el ambiente de TI y, en consecuencia, la evaluación del auditor, las pruebas y los resultados.

Cuando los controles generales se enfocan en la organización general del departamento y en los de sistemas, hablamos del medio ambiente de control en que se desarrollan los sistemas, los cuales incluyen la organización, instalación(es), a veces en lugares remotos y en otros países, custodia, registro, vigilancia, medidas físicas, línea en la organización, segregación de funciones, cambios, documentación, comunicaciones, etcétera.

Los controles de aplicación o específicos se refieren a los establecidos para el registro determinado de transacciones diferentes como facturación, ventas, nóminas, manufactura, etc., son sistemas diferentes con controles especialmente diseñados para el control de los aspectos de riesgo inherentes a la propia transacción, pero que actúan en forma coordinada con otros, pues los resultados de un sistema afectan; por ejemplo: el departamento de ventas determina montos, clasificaciones; otra sección determina los impuestos y una más el registro en auxiliares de clientes para efectos de cobranza.

### *Árbol de decisiones*

El siguiente diagrama puede ayudar a tomar la decisión de usar un enfoque de “alrededor” o “por medio de”:



### *Uso de especialistas*

El uso de especialistas se relaciona con los internos que pueden existir en las firmas o externos. Al respecto, la NIA 620 *Utilización del trabajo de un experto del auditor* indica, sin ambages, que “el auditor es el único responsable... el trabajo de un experto no reduce dicha responsabilidad... puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada”. Es decir, para reducir el riesgo se entiende que dicho trabajo del experto es parte integral de la responsabilidad del auditor, por lo tanto, deben planear la auditoría conjuntamente en los aspectos de TI, de los riesgos inherentes y de otros posibles a detectar, así como el alcance, pruebas de control interno por seguimientos y uso de TAAC, evidencias esperadas, su conclusión, efecto en la opinión, etc., pues su trabajo, finalmente, es su responsabilidad y, consecuentemente, lo debe supervisar.

Desde luego, todo depende de las TI involucradas, si son simples, complejas o sofisticadas y se debe tener la suficiente habilidad para asesorarse de auditores en informática, básicamente, para dos propósitos:

- Primero, para que le ayuden a evaluar TI usando los lineamientos del Boletín 3140 al que hacemos referencia al final de este capítulo, desde luego, otros marcos de referencia (COBIT, CICA) y le indiquen puntualmente los riesgos de errores y fraudes importantes.
- Segundo, con base en lo anterior, le ayude a planear las pruebas necesarias, tanto manuales como para hacer pruebas de la integridad de la información utilizando programas especiales como ACL e IDEA, o sea, TAAC, y, sobre todo, le confirme los resultados obtenidos de la existencia o no de riesgos de errores y fraudes importantes.

## *IPO*

Continúa siendo legítimo evaluar los controles de las TI, junto con lo mencionado en este capítulo, desde el punto de vista de:

- *Input*: controles de que la información que entra, directa, remota, manual, digitalmente “entre bien solo una vez”.
- *Proceso*: controles del proceso de la transformación (cambia, elimina, agrega, calcula, etc.), que aseguran que los sistemas -programas- son estables, seguros, descentralizados, tienen control de cambios, son reproducibles.



- *Output*: que lo que salga sea válido y oportuno solo para los usuarios designados en forma segura y ellos mismos sean los primeros en evaluarla, revisarla y criticarla.

### *Revisión de los programas y archivos*

De manera resumida, el enfoque del auditor en esquemas sofisticados consiste en examinar los sistemas–programas que procesan la información (como un ERP, SAP, ORACLE, COI Aspel y otros más) que producen información continua, rutinaria, como puede ser la contabilidad, nóminas, manufactura, facturación, etcétera.

Como TAAC (entre otras muchas) tenemos:

- Examinar los programas fuente.
- Revisar los diagramas.
- *Test deck* (pedir prestado el sistema del cliente y tal vez su computadora e incluir pruebas predeterminadas hechas por el auditor y compararlas con lo que produce la computadora).
- *Test facility* (que abran una especie de división en los registros de la computadora e incluyan las pruebas predeterminadas por el auditor y comparen los resultados).
- Simulación paralela (con información del cliente el auditor las prueba con su sistema y compara datos, o bien con información del auditor que las aplica en el sistema del cliente y compara resultados).
- Programas especiales (del cliente, terceros o del auditor), situaciones complejas donde se requiere asistencia técnica y la paciencia del cliente que le prepare estos programas para revisar sus sistemas y programas.
- Observación y seguimiento efectivos que, combinados con otras técnicas, consisten en observar los procesos, hacer seguimientos de las operaciones, verificar que se cumplen los controles de entrada, proceso y salida, entrevistas directas con las personas que hacen la operación (“observándolos arriba de sus hombros”), indagación de la influencia de la Dirección en las revisiones de TI, lectura de sus informes, auditoría interna o especializada, etcétera.

Los sistemas de información en las organizaciones son desarrollados con propósitos diferentes dependiendo de las necesidades de cada una de ellas y los podemos clasificar como sigue:

- Procesamiento de transacciones (entradas, procesos, salidas) automatización (segregación definida de funciones, registro no hace programación).
- Autorización (cambios en los procesos dentro del sistema o programa), comunicación.
- Uso de expertos.
- Apoyo a usuarios (capacitación).
- Vigilancia (auditoría especializada, interna).
- Riesgo y mejora continua.

Las pruebas a los sistemas–programas son, normalmente, de cumplimiento, pues su naturaleza es rutinaria.

En cuanto a los archivos se refiere a examinar el contenido de los archivos, bases de datos, donde se guarda la información digital de entradas y salidas ya procesada (discos duros, principalmente, nube, servicios externos, etc.), como son las transferencias bancarias, facturas electrónicas, pólizas, entradas, almacén, diarios, auxiliares, etcétera.

Como se ha comentado, las TAAC son, principalmente, los paquetes de auditoría –desarrollados por las firmas, aunque algunos están a la venta– que incluyen una serie de rutinas (amenidades) que el auditor le señala, una vez que se tiene acceso al contenido de los archivos (obvio verificando que las bases de datos sean las oficiales-originales) el paquete procede a hacer su trabajo de examen de la integridad de la información, selección, etcétera.

Sin embargo, hay otros programas públicos, los más populares son el ACL e IDEA que también hacen funciones similares de revisión de la integridad, clasificaciones, excepciones, etcétera (se aclara que estos programas son costosos y requieren entrenamiento; sin embargo, hay colegas y firmas que realizan el trabajo que el auditor le indique y cobran por aplicaciones un costo relativamente bajo).

En ciertos casos de bajo volumen, las hojas electrónicas (Excel) son un excelente medio para probar archivos (sumas, cálculos, sorteo, localización,

partidas fuera de rango, comparaciones, aplicación de fórmulas—cálculos Booleanos, muestreo estadístico, financieras como valores presentes, futuros, gráficas, diagramas, etcétera.

Las pruebas a los sistemas—programas son, normalmente, sustantivas, pues su naturaleza es probar las características innatas de la representación de los saldos, pero también pueden probar los movimientos y luego probar controles para verificar el movimiento de estos.

### *Qué hacen los paquetes de auditoría*

Examinan grandes volúmenes de operaciones de manera muy rápida, en segundos, y proporcionan información que ayuda al auditor a verificar la calidad de la información, integridad, clasificación, selección, eliminación, cálculos, combinaciones, excepciones, variaciones; es decir:

- Examina la integridad y consistencia de los registros: Antigüedades, lentos movimientos, excesos, límites, partidas contrarias a su naturaleza, etcétera.
- Verifica cálculos: Todo tipo de operaciones aritméticas y cálculos matemáticos, fórmulas, matrices, etcétera.
- Compara información en diferentes archivos: Inventarios de un año a otro, pagos y cobros posteriores.
- Selecciona pruebas de auditoría: Confirmaciones -inclusive las imprime-, inventarios, activos fijos.
- Resume, reclasifica, analiza información: Sumarias, estratifica, análisis financieros, estados financieros.
- Comparo información de la auditoría con archivos: Pruebas inventarios, confirmaciones, etcétera.

### *Dónde se trabajan:*

- Se instalan en la computadora del cliente y trabajan sobre sus archivos (bases de datos) de preferencia, por seguridad, con copias de los mismos.
- Pero también pueden ser instalados en la computadora del auditor (en alguna otra de un tercero, considerando las características del tamaño de

los archivos) con copias de los archivos del cliente y los procesados con el paquete del auditor.

- Habrá casos en que se trabajen junto con auditoría interna o especializada con sus paquetes o con los del auditor.

Se insiste en que en cualquiera de estos casos es necesaria la autorización del cliente para usar sus bases de datos, documentación del objetivo, alcances del tipo de las pruebas y, sobre todo, una conclusión de los resultados orientada a plasmar si no los indicios de errores y fraudes, sí lo que se hizo, cómo se cambió la planeación, los resultados, el efecto en la opinión y otras. Cuidar lo obvio: que las bases de datos sean las oficiales y no vaya a prestarle bases maquilladas.

Estas son herramientas de cómputo indispensables para cumplir con las NIA en una auditoría moderna, donde la información a examinar es digital y transformada, segregada, clasificada y hasta eliminada dentro de “cajas negras” donde el auditor debe cerciorarse de la integridad en los procesos de las transformaciones de TI; de otra forma adquiere confianza inadvertida y puede caer en riesgos y aceptar representaciones erróneas. En estos casos, normalmente, se requiere del apoyo de especialistas.

### *Otros programas de auditoría*

Ciertos programas, si bien son orientados al apoyo de la administración de la auditoría en sus papeles de trabajo, documentación, etc., son una prevención del riesgo al mantener en orden la descripción de la evidencia obtenida.

Estos, en términos generales, pueden trabajar desde la nube, son desarrollados por las firmas o adquiridos, inclusive los hay gratuitos en Internet; herramienta que sirve para intercambiar información y documentación entre el equipo y el cliente, aun en locaciones distintas, y con las siguientes características generales:

- Los programas son desde sencillos hasta sofisticados, se introducen normalmente las balanzas (al cierre, fecha de la auditoría intermedia y final), cédulas, memoranda, escáner de cierta documentación y hasta videos, correspondencia, propuesta y otra información que el programa clasifica en sumarias, programas, confirmaciones y en otras secciones

predeterminadas. Elabora las sumarias y otra información (como los detalles del activo fijo para las notas), facilitando el acceso rápido.

- En cierto programa se introducen las pólizas de diario del periodo, lo cual produce una balanza que es comparada con la que proporciona el cliente, pues ayuda al análisis de la auditoría al tener acceso a todas las operaciones; también se incluye cierta información secuencial como las ventas, los cheques (o transferencias), cobros y nóminas.
- Otros producen los estados financieros, análisis financiero, consolidaciones, control de ajustes y reclasificaciones, proporcionan ciertas cédulas proforma.
- Hay también otros que ayudan a la documentación de los sistemas del control interno de los clientes y su evaluación; asimismo, proporcionan los programas específicos, incluyen matrices de materialidad, proporcionan el número de partidas a examinar basadas en el muestreo estadístico, los modelos matemáticos y de finanzas (para validar ciertas estimaciones para evaluar valor presente, flujos, valores presentes, etc.); son una especie de biblioteca que contiene programas y cédulas proforma, confirmaciones, cartas a la gerencia, manuales, etc., y hasta un sistema de apoyo.
- *Server* multiusuarios (varias personas intervienen, simultáneamente, en la elaboración de información y en su revisión en cualquier lado del mundo, archivos en varias localidades, etcétera).

### *La nube*

Un auditor con imaginación que utiliza una cuenta de correo electrónico para cada cliente permite la comunicación entre el equipo y el cliente y los usa como los archivos para sus papeles de trabajo (aprovechando que hoy en día tienen una capacidad grande y gratuita de almacenamiento), cada carpeta es una sumaria con sus papeles de trabajo relativos, y todo tipo de documentos electrónicos; asimismo, otra carpeta para los estados financieros, y una más para la planeación, etcétera.

Tendrá control de claves para que su personal las use (y las cambie cuando sea pertinente) y permitirá la supervisión en cualquier lado del mundo sin importar la hora.

Tengamos en mente que esta práctica permite organizar y custodiar información importante para el auditor, es gratis, y delimita los riesgos.

### *Entidad PyME*

El enfoque de evaluación, revisión, conclusión, es el mismo que el de una empresa grande. Sin embargo, tal vez sea el más sensitivo y con riesgos de errores y fraudes por:

- Limitaciones inherentes de estas empresas de dueño-administrador.
- Pueden desconocer la transcendencia de las TI en la preparación de información financiera que producen las manifestaciones en los estados financieros. La concentración de funciones de los que manejan TI.
- Inversión en tecnología.
- En programas actualizados.
- Comunicaciones.
- Personal capacitado.
- Seguridad, entre otras.

Por lo tanto, se insiste en que en estas empresas el riesgo para el auditor puede ser más grande.

Los sistemas programados son normalmente los comerciales, aun cuando pueden tener ERP importantes, el enfoque de “alrededor de la computadora” es aplicable, así como el seguimiento de las operaciones, pero uno muy importante es conocer el involucramiento en el control y vigilancia de TI del dueño-administrador, sus reacciones y acciones en caso de errores y fraudes.

El uso de las hojas de cálculo –Excel– provee herramientas, guardando las distancias, parecidas a los grandes programas de auditoría, como el ACL e IDEA. Por ejemplo, bajar la información de las facturas, compras, gastos y recibos de nómina timbrados fiscalmente a una hoja de Excel y probar con los registros contables para obtener grandes alcances.

### *Hackers*

Los *hackers* han ocasionado severos estragos en los sistemas electrónicos de las empresas. De manera resumida pueden dividirse en las siguientes

categorías:

- De cuello negro. Normalmente son externos, su pasión es buscar las entradas a los sistemas y hacer “travesuras”, tipo “grafiteros”, por medio de dispositivos como virus, gusanos, etcétera (*malwares*), solo para perjudicar y borrar archivos, pero también para robarse información y venderla; pero lo peor es el *phishing* para obtener información de ingenuos sobre sus datos personales y de ahí saquear cuentas bancarias, tarjetas de crédito, realizar compras no autorizadas, etcétera. Inclusive, hay casos en los cuales son tan sofisticados e inteligentes que son contratados para implantar medidas de seguridad o vender “protección”.
- De cuello blanco. Son internos, aún más peligrosos, pues normalmente no buscan hacer “travesuras”, sino malversar fondos de la entidad donde trabajan, alterar datos, omitir e ingresar datos verdaderos, introducir datos falsos, re direccionar la información a otros destinos no aprobados, etcétera.

Ambos son expertos en informática con la utilización de herramientas, pruebas únicas compradas o desarrolladas por ellos mismos. Se dedican a programar de forma entusiasta, pues consideran que conocer información que no es de ellos constituye un extraordinario logro de ingenio (murallas vs. ataques).

En octubre de 2016 se recibió un ataque masivo de un grupo denominado “New World Hackers” contra empresas que tenían instalados “súper” equipos de protección (Murallas Chinas) de entrada, procesos, salidas con los intermediarios (*carriers*) para protegerse, como Twitter, Spotify, PayPal, *New York Times*, CNN, Amazon y otros más, cuyos efectos se reflejaron en otras empresas, como WhatsApp, Netflix, etc., cerrando las operaciones de pago.

Según las noticias fue uno de los ataques más temerarios y desastrosos de los últimos años; le llamaron el “fin del mundo”, pues fueron dos ataques de más de una hora dirigidos directamente a los intermediarios; la técnica fue aprovecharse de dispositivos que no tienen seguridad, usarlos subversivamente y atacar por millones a esas empresas hasta saturar los servidores.

Las comunicaciones exteriores son la puerta de “bienvenida” a los *hackers*, y la Dirección debe estar consciente de esta situación que puede llegar al extremo de poner en peligro el negocio en marcha; el auditor debe indagar esta situación con particular atención y verificar que existan los controles adecuados, así como evaluar los riesgos de recibir información *hackeada*.

Algunas medidas de seguridad son:

- Implantación y vigilancia de programas antivirus o antimalware de empresas reconocidas, con mantenimiento automático desde la central que detecta nuevos virus, accesos no autorizados, que entren en acción al encender la computadora (no hay nada gratis, hay que comprarlos con proveedores observables).
- Limitar accesos a direcciones no autorizadas en Internet.
- Controles extremos para recibir y enviar correos electrónicos.
- Considerar el *hackeo* ético, que consiste, con la aprobación del cliente, en intentar entrar a los sistemas desde diversos puntos del mundo de manera sorpresiva y rutinaria y obtener información, desde luego, los resultados son sorprendentes, sobre todo para la Dirección que consideraba que su sistema tenía la fortaleza necesaria para evitar entradas indebidas.
- Usos de bases de datos y sistemas copia o espejos (*mirrors*) que sean lo que se pone en la nube, mientras que los originales están resguardados.
- Cambios en las claves, que estas sean largas, secretas y sofisticadas (números, letras mayúsculas y minúsculas), no dejar en blanco las claves, cambiarlas periódicamente, usar dos “aduanas” (nombre y usuario), uso de tokens y una administración efectiva, sobre todo cuando hay cambios de personal.
- Solo usar y “bajar” información y aplicaciones de lugares oficiales (verificar el “candado” en el enlace).
- Medidas adicionales cuando se usan móviles, sobre todo en operaciones bancarias, etcétera.

### *Catástrofes*

En el riesgo en las catástrofes, que pueden ser evitables, la Dirección debe ejercer sumo cuidado en la implantación de controles para eludir los daños.



Debemos recordar que hay activos ahí controlados (cuentas por cobrar) que a veces son más importantes que otros activos que se pueden reestructurar en caso de un accidente, pero la reestructuración de las cuentas por cobrar puede ser difícil o hasta imposible, a menos que se instalen las medias necesarias de salvaguarda de archivos. Este también es un riesgo relativo para el auditor, la información se pierde y pone a la entidad en peligro de extinción.

Algunas medidas:

- Local que no sea inflamable, con estructura con paredes reforzadas para resistir temblores de cierta magnitud, plantas eléctricas auxiliares, batería de respaldo instantáneo en fallas del fluido eléctrico, reguladores de corriente, aire controlado de entrada y salida, lejos de tuberías de agua, gas, redes eléctricas innecesarias a la operación, extintores, *sprinkler* —rociadores—, detectores de humo, gases, humedad.
- De preferencia, el *site* debe estar en un lugar no visible.
- Restringir la entrada solo a personal autorizado.
- Capacitar al personal, hacer simulacros.
- Archivos tipo “espejo” que funcionen simultáneamente en lugares lejanos, uso de la “nube”.
- Archivos de respaldo con todas las operaciones de la entidad, guardados en lugares seguros con accesos limitados, realizando pruebas sistemáticas de que se puedan leer completos.
- Llevar a cabo simulacros y reprocesar la información en otros centros.
- No solo los archivos (bases de datos) sino también los programas o sistemas, lenguaje fuente, manuales, claves, aspectos legales de propiedad si son desarrollados “en casa”, comprados o rentados; que en su momento puedan ser utilizados para reproducir información, actualizaciones al día tanto en los instalados como en los resguardados (*back ups*),

El devenir en este mundo globalizado y altamente computarizado que produce información financiera es una amenaza pues el auditor debe conocerla, evaluarla y probarla y, una vez dominada, considerarla como una

bendición por los beneficios que ofrece al control de la operación, rapidez en la información, automatización:

- Primero: para evitar caer en confianza inadvertida, aceptar limitaciones en el alcance del trabajo de auditoría.
- Segundo: detectar confianza inadvertida en aceptar manifestaciones importantes en los estados financieros que no sean las correctas.
- Tercero: para usar la computadora y revisar cómo le hace para procesar las operaciones y obtener pruebas con mucho alcance, amplias, eficientes, que proporcionan evidencia persuasiva para asegurar que las manifestaciones son razonablemente correctas y, aunque usted no lo crea, más económicas; entonces estas técnicas especializadas son una bendición para el auditor y le permiten ser competitivo. Albert Einstein decía: “la imaginación es más importante que la técnica”, por lo que:
- Cuarto: el auditor debe usar los límites de su imaginación, experiencia tecnológica, escepticismo y tener la humildad para contratar expertos en la materia.

### Boletín 3140

El Boletín 3140 de la CONPA, *Efectos de las TI en el Desarrollo de una Auditoría de Estados Financieros* (ahora en desuso al adoptarse las NIA) es una excelente guía para la evaluación de las TI y una base para el diseño de las pruebas.

A continuación, se presenta una breve reseña de este boletín:

#### Objetivo:

- Coordinar los objetivos del control interno en TI con los de auditoría.

#### Alcance:

- Efecto en la auditoría que tienen las TI.
- Al estudio y evaluación del control interno de TI.
- No se refiere a los procedimientos específicos para evaluar la eficiencia en la operación del equipo de cómputo.
- Tampoco se hacen referencias a TAAC.

El alcance dependerá de:

- Importancia de las aplicaciones.
- Volumen.
- Limitación en aplicar pruebas sustantivas.
- Grado de transformación.
- Efectividad de los procedimientos de auditoría.

Para:

- Evaluar el control interno en TI.
- Diseñar las pruebas.

Por dónde empezar:

- De arriba: control circundante, hacia abajo (*top down*).
- Dirección (filosofía, tradición, orden y control).
- Apoyo a las TI.
- Organigrama, donde está TI.

Qué impacto tiene el circundante:

- Conocerlo, evaluarlo.

Evaluar el Departamento de TI:

- Organización (custodia y registro).
- Equipo.
- Sistemas (programas).
- Comunicaciones (*hackers*).
- Seguridad física y lógica, desastres, simulacros.
- Control de cambios, sistemas, documentación, actualización, autorización, segregación de funciones.

La capacidad del auditor para:

- Entender, determinar importancia, evaluar y determinar pruebas – alrededor o por medio de (IRCA).
- Planeación de la auditoría y procedimientos en TI.
- Probarlo.
- Habilidad de observar, seguimientos, documentar, áreas de riesgo.
- Leer bitácora.
- Concluir y evaluar resultados y sus efectos.

Procedimientos en la planeación de auditoría:

- Efecto de TI en las aseveraciones de los estados financieros.
- Implicación de los sistemas.

Procedimientos en la evaluación de los riesgos de auditoría:

- Entender las TI.
- IRCA (Importancia, Riesgo, Control, Auditoría).
- REEA (Rutinarias, Estimaciones, Específicas, Auditoría).
- IPO (*Input*, Proceso, *Output*), segregación de funciones.

Procedimientos para evaluar control interno en ambiente de TI:

- Controles generales.
- Controles específicos.
- Desarrollo de sistemas y control de cambios, modificaciones, documentación.
- Controles de operación.

Procedimientos cuando las TI se realizan en un centro de cómputo:

- Lo mismo, pero más difícil.
- Ir al centro de cómputo y entender, evaluar, determinar riesgos (IRCA).
- TAAC, en su caso.
- Habilidad de observar, seguimiento, documentar, áreas de riesgo.
- Planeación de la auditoría y procedimientos en TI.
- Evaluación del centro, confirmaciones (todo un rollo).

Procedimientos para sistemas de TI en PYMES (menos equipo, menos sistemas; más difícil, más riesgos):

- Aseveraciones de los estados financieros.

- Implicación de los sistemas.
- Concentración de funciones.
- Involucramiento de la gerencia - dueños (apoyo, conciencia del riesgo).
- Controles compensatorios.
- Medidas físicas.

## IAASB

El IAASB ha propuesto un documento denominado “Explorando el creciente uso de la tecnología en la auditoría con un enfoque en los datos de análisis”, considerando que no existe un boletín sobre las TI que producen la información financiera a examinar. Su objetivo fue hacer una encuesta sobre la información de las oportunidades y los desafíos que representa el uso de análisis de datos en la auditoría de los estados financieros.

Los propósitos de este trabajo son:

- Explorar el uso eficaz y apropiado de la tecnología, con un enfoque en el análisis de datos, en la auditoría de estados financieros.
- Obtener expectativas de las partes interesadas sobre la utilización de análisis de datos en una auditoría de estados financieros.

Como resultado de la encuesta (febrero de 2017) harán las publicaciones pertinentes a nivel de borrador, emisión de una NIA; o bien; de un documento de naturaleza orientadora.

## ISACA - COBIT

Es importante entender que, así como hay un marco de referencia para el control interno, COSO, también hay un marco para la evaluación y revisión de las tecnologías de información.

Existe una organización llamada ISACA, que es una asociación internacional que apoya y patrocina el desarrollo de metodologías y certificaciones para la realización de actividades de auditoría y control en ambientes de tecnología de información aplicada a los negocios.

Fundada en 1967, con un enfoque de auditoría para la evaluación del ambiente de procesamiento electrónico de datos y con solamente una certificación para los auditores denominada CISA. Hoy día cuenta con

aproximadamente 100,000 miembros en 160 países, ofrece 4 certificaciones y su enfoque es de administración de riesgos informáticos y de negocios, así como la implantación del Gobierno de Tecnologías de Información.

COBIT es una guía de mejores prácticas presentada (marco de referencia) y cubre la totalidad de las funciones, actividades y procesos en una organización de tecnologías de información. Además de relacionar y complementar con muchos marcos de referencia de distintos aspectos como COSO y Normas ISO.

La misión de COBIT es “investigar, desarrollar, publicar y promocionar un conjunto de objetivos de control generalmente aceptados para las TI que sean autorizados, actualizados e internacionales para el uso diario de los directivos y auditores”.

Tiene recursos que sirven de modelo para la administración de tecnologías de información en cualquier actividad económica o de negocio de la entidad, por ejemplo: resumen ejecutivo, marco de referencia, objetivos de control, guías de auditoría, herramientas para su implementación, guía de técnicas de administración, planificación y organización, adquisición e implantación, entrega y soporte, supervisión y evaluación, optimizar los costos, cumplimiento de leyes, reglamentos, promoción de nuevas tecnologías de información y seguridad de la información.

En su página de Internet ([www.isaca.org](http://www.isaca.org)) es posible obtener algunos de los recursos antes mencionados sin ser miembro de dicha organización.

## Otras herramientas

Otras herramientas son importantes para localizar, rápidamente, las partes donde hay riesgos; por ejemplo:

- Muestreo estadístico, considerando fórmulas como:
  - “Pareto”, también conocida como la “regla del 80-20”, que está basada en el conocimiento empírico de que la sociedad se dividía naturalmente entre los “pocos de mucho” y los “muchos de poco”, estableciéndose así dos grupos de proporciones “80-20”; en la auditoría, esta fórmula sirve para obtener pruebas (o sea evidencia) de 20% de las más importantes, para obtener 80% de la partida (cuenta, volúmenes de operaciones, etcétera).

- “Benford”, también conocida como la “Ley del Primer Dígito”, la cual asegura que la primera cifra es 1 con mucha más frecuencia que el resto de los números. Simón Macomb observó que las primeras páginas de las tablas de logaritmos estaban más usadas (sucias por el paso de los dedos para hojear) que las finales, deduciendo que los dígitos no tienen la misma probabilidad de ser elegidos (equiprobables), sino que 1 aparece más frecuente con 3.01% y el 9 con 0.46%. Esta técnica en auditoría puede utilizarse para tener una discreción al seleccionar las numeraciones que inicien con los primeros números (1, 2, 3), pues se tiene una probabilidad de seleccionar 6.02% del universo, o bien, seleccionar los últimos (7, 8, 9), con lo cual se tiene una probabilidad de cubrir 1.55%.
- “Beta”. Este factor considera que, en la muestra resultante de un cálculo estadístico, si en las primeras pruebas (25 a 30%) no se encuentran errores, se puede suspender la muestra y determinar como satisfactorias el resto de las partidas tomadas para el cálculo.
- Uso de la computadora para hacer pruebas de auditoría con grandes alcances.
- Uso de programas específicos de auditoría para el manejo de sumarias, estados financieros, archivo de papeles de trabajo, repertorio de procedimientos de auditoría.
- En algunos de estos programas se incluyen matrices de riesgos y de evaluaciones de la fortaleza de los controles (en Internet hay diversos programas a la venta o renta, pero también hay algunos gratuitos).
- Programas de cómputo para el manejo de bases de datos sofisticadas, de volumen, como son el ACL, IDEA, etcétera. Cabe señalar que se puede contratar algún experto para que haga una prueba específica.
- Programas específicos para elaborar diagramas de organización de las entidades de la forma en que interactúan las transacciones entre los diversos departamentos y de la posibilidad de señalar controles “clave” administrativos, operativos, contables, TI, calidad... y orientar las pruebas sobre aquellos que presenten indicios de errores y fraudes.
- Hojas electrónicas donde exista aplicación de fórmulas para el cálculo de ciertas operaciones (por ejemplo: interés, depreciaciones, impuestos, cifras Random, etcétera).

- Vaciar en hojas electrónicas el timbrado fiscal de los pagos por compras y gastos, facturas y pago de nóminas y cotejarlos global y particularmente con los registros contables, con los cuales se obtendrán resultados de gran alcance y con evidencia extensa.
- Cálculos Booleanos. En Excel aparece esta función de “si” o *if*, que junto con sus demás derivados de *go*, *then* y *end*, son fórmulas relativamente fáciles para extraer información de “excepción” en las bases de cálculo, por ejemplo: las mayores o menores a cierta cantidad, las de saldo contrario, de las elegidas se pueden aplicar ciertos cálculos, etcétera.





# **CAPÍTULO 3**

## Administración del trabajo

# Introducción

La administración de la auditoría, específicamente la planeación, debe estar dirigida a localizar riesgos, a prevenirlos, detectarlos y corregirlos de errores y fraudes que puedan afectar las aseveraciones de los estados financieros (saldos, transacciones y revelaciones) y conducir a la toma de decisiones equivocadas por parte de los usuarios.

Todo trabajo de auditoría de estados financieros debe estar adecuadamente administrado, con la finalidad de asegurar el éxito del trabajo. Si bien es explícito el objetivo final de un examen de auditoría dirigido a presentar un informe del auditor con su opinión sobre los estados financieros, el auditor responsable, partiendo de las NCC (comentadas en el capítulo 2) y normativas establecidas en su firma, está obligado a administrar su examen o proyecto, con obediencia a los siguientes factores:

- Planeación y control de su trabajo.
- Asignación del personal que integra el equipo de trabajo.
- Obtención oportuna de información.
- Fundamentalmente, el control sobre el riesgo profesional.

Los factores anteriores, a su vez, deberán estar sostenidos en claras actividades efectuadas mediante el examen, como son:

- Liderazgo y la responsabilidad de quienes encabezan el equipo de trabajo.
- Supervisión constante por parte de los líderes ante el progreso del trabajo, en comparación con el plan previamente elaborado y, en su caso, efectuar las modificaciones.
- El control de los asuntos que generan o que, potencialmente, pueden generar riesgos, tomando medidas oportunas y evitando dejar su resolución al final del trabajo.

## 3.1 Planeación y control del trabajo

La NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, es la norma que señala los requisitos de este trabajo, por lo que es esencial que se comprenda pues es el eje de todas las actividades.

En términos generales esta NIA define:

- El establecimiento de una estrategia de auditoría.
- Prestar una atención a las áreas importantes de la auditoría.
- Identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría.
- Selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

Una vez que los líderes del proyecto han sido asignados (ver siguiente apartado sobre asignación del personal) habiendo cumplido inicialmente con las NCC implantadas por la firma, su actividad primordial estará:

- Relacionada con el entendimiento de las necesidades de la entidad para solicitar el servicio de auditoría.
- Ligada al entendimiento del ambiente del negocio, su organización, operaciones y políticas y procedimientos de control interno, entre otras cosas, que comprenden la información básica para elaborar la planeación del trabajo, cumpliendo con la NIA.
- Complementada con datos sobre la estructura legal y de financiamiento de la entidad, así como con datos sobre su cadena de abastecimiento y línea de distribución de servicios o productos.

La planeación es dinámica - en la fase inicial (y en todas la etapas) de planeación es común y muy aconsejable, una reunión de discusión con

todos los miembros relevantes del equipo de trabajo, con la finalidad de comunicar e intercambiar conocimientos sobre la entidad, aspectos de importancia que pueden tener un efecto en el plan, así como escuchar puntos de vista de los miembros del equipo acerca de la industria o sobre otros elementos que pueden enriquecer el plan de trabajo, el cual deberá estar dirigido a formular la estrategia de auditoría consistente en:

- Establecer las distintas fases en que se llevará a cabo el trabajo, definiendo el número de visitas a las instalaciones de la entidad (oficinas, sucursales, plantas, etc.) necesarias para cumplir con los objetivos de la auditoría.
- Dejar indicado el trabajo a realizar en cada visita, determinando desde un punto de vista previo, la evaluación y comprobación del control interno, el alcance, la oportunidad y la extensión de las pruebas sustantivas, tendientes a obtener evidencia suficiente de auditoría y reducción sustancial del riesgo de auditoría.
- Establecer el calendario de trabajo, contemplando la información a ser solicitada a la administración de la entidad en cada oportunidad.
- Calcular el número de horas hombre para cada fase y tareas a realizar, distribuido entre los miembros del equipo de auditoría, incluyendo supervisión, el requerimiento de colaboración de especialistas en ciertas áreas del examen, así como la estimación de los honorarios resultantes de acuerdo con las horas calculadas.

Si bien el plan de auditoría es la base para una actuación efectiva, hay que tener en cuenta que la auditoría es dinámica y el plan es una herramienta sujeta a modificaciones y ajustes, de acuerdo con los hallazgos obtenidos durante la realización del trabajo, por lo cual debe ser controlado conforme al avance y progreso del proyecto.

Para este propósito, es necesario utilizar una cédula específicamente diseñada en la que se detalla el plan de trabajo y los miembros del equipo asignado, indicando las horas hombre estimadas originalmente y en la que también se anotará el tiempo empleado en cada tarea, pero considerando que lo más importante es establecer el tiempo remanente para concluir cada una de las tareas que integran el plan de trabajo, lo que será la base para determinar si el plan original debe ser ajustado, en cuanto al tiempo

estimado o, eventualmente, en lo referente a la oportunidad y alcance de las tareas y pruebas de auditoría a realizar.

Por supuesto, la comparación de tareas y horas presupuestadas con la realidad y la determinación, en su caso, de modificar el plan de trabajo, tanto en horas como en tareas, obliga al equipo de trabajo a sostener reuniones para discutir sus hallazgos, circunstancias y requerimientos necesarios que permitan reducir los riesgos de auditoría que fueron detectados.

Sin embargo, las conclusiones resultantes de estas discusiones que impliquen modificar el plan de trabajo deben ser comunicadas oportunamente a la administración de la entidad y, de preferencia, antes de ejecutar esas modificaciones.

A su vez, e independientemente de que el plan de trabajo se cumpla sin variaciones importantes, siempre será de mucho valor la comunicación del avance del trabajo a la administración de la entidad, lo cual estará a cargo de los miembros líderes del equipo de trabajo.

Por otro lado, los líderes del equipo deberán participar en el proceso del trabajo de auditoría con una presencia constante que les permita una oportuna y profunda supervisión del trabajo de los demás miembros del equipo, con el objeto de entender en forma oportuna los asuntos y problemas que surjan como resultado de las técnicas de auditoría aplicadas en el examen y conforme al plan de trabajo.

La supervisión oportuna también influirá de manera importante en el entrenamiento y capacitación del personal asistente, tomando conocimiento de su actuación y de las capacidades desarrolladas, para que de esa manera se pueda evaluar el comportamiento del personal en el trabajo, sus avances técnicos y las respuestas dadas a los problemas o asuntos de importancia, todo lo cual significa el crecimiento profesional y la posibilidad de enfrentar mayores responsabilidades en trabajos similares.

## 3.2 Asignación del personal

La asignación del equipo de trabajo para el examen de estados financieros de una entidad estará siempre en concordancia con el tamaño y complejidad

del proyecto; es decir, la magnitud de la entidad y la sofisticación de sus operaciones, así como el número de localidades donde se realizan sus transacciones y se mantienen sus activos.

Pero, también tendrán un impacto significativo en la determinación del número y cualidades del personal a ser asignado, los propios requerimientos de la entidad en cuanto a los informes por recibir (dictamen, conclusiones preliminares, etc.) y las fechas en que se requieren, lo cual será tomado en cuenta respecto del tiempo disponible para efectuar el trabajo y entregar los informes.

Por lo tanto, una vez elaborado el plan de trabajo, volcado en la estrategia de auditoría (estableciendo las diferentes etapas del trabajo, la oportunidad de las visitas y el trabajo a realizar en cada una, así como el alcance de dichos trabajos), se establecen las necesidades de los recursos humanos para cumplir con los requerimientos de la entidad.

Al respecto, considerando los valores éticos profesionales y las normas de control de calidad establecidas en la firma, se define el equipo de trabajo para el examen de auditoría que, por lo general, se integra de un equipo y sus líderes:

- Socio encargado y responsable del trabajo, que puede estar apoyado por otros socios, dependiendo de las particularidades, magnitud del proyecto y características técnicas, como apoyo en la revisión de impuestos, tecnología, derivados, etcétera.
- Gerentes o directores (que pueden denominarse supervisores), quienes reúnen las capacidades técnicas, experiencia y conocimientos suficientes, para encargarse de la supervisión del equipo de trabajo en las instalaciones de la entidad.
- Encargados (*seniors*) del trabajo de campo, quienes tienen los conocimientos y el entrenamiento adecuado para encabezar el trabajo a ser desarrollado en las instalaciones de la entidad; esta posición es clave, pues el individuo “vive” prácticamente en la empresa, conoce a su personal y sus actividades, observa, deduce, recomienda, presiente los riesgos.
- Asistentes (*juniors*) que actúan bajo la dirección y supervisión de los encargados del trabajo de campo y que se mantienen en el proceso de obtener experiencia y ser entrenados mediante el desarrollo del trabajo.

Cabe señalar que hay que apoyar en su desarrollo al individuo que desea aprender, porque un buen ayudante será un buen encargado y así será su carrera.

El socio encargado deberá ser seleccionado de acuerdo con sus conocimientos y capacidades para enfrentar el tipo de negocio en que trabajará, así como atender las complejidades de la operación de la entidad y administrar el riesgo de auditoría, mediante una adecuada comunicación con el resto del equipo de trabajo, sosteniendo una cercana supervisión del trabajo realizado.

El socio encargado será el responsable de integrar el equipo de trabajo acorde con la estrategia de auditoría formulada, observando las características profesionales del personal, para responder a los requisitos del trabajo, con atención a:

- Experiencia en proyectos similares y conocimiento de la industria en que opera la entidad.
- Entendimiento de las normas profesionales, leyes y reglamentos.
- Entrenamiento técnico.
- Capacidad para aplicar el juicio profesional y enfrentar asuntos que puedan afectar o aumentar el riesgo de auditoría.
- Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

### 3.3 Obtención oportuna de información

La obtención de información en forma oportuna es un ingrediente esencial para la administración de un trabajo de auditoría, lo cual debe suceder desde el primer momento en que la entidad requiere los servicios.

Por supuesto, la información se va obteniendo y controlando en la medida en que se van dando los diferentes pasos de la estrategia de trabajo y en función de sus requerimientos.

Sin embargo, será relevante que la información recabada sea siempre documentada adecuadamente y guardada en los archivos que componen

toda la documentación referente a la entidad y al trabajo de auditoría.

Siguiendo las diversas fases en que se integra el trabajo, el socio responsable debe estar atento a la obtención de la información que le permita llegar a una conclusión antes de seguir con los siguientes pasos, y así, sucesivamente.

El trabajo de auditoría es una constante sucesión de conclusiones que respaldan la consecución de tareas.

En primera instancia, el socio responsable deberá obtener la información suficiente acerca de la entidad, sus propietarios y funcionarios, con objeto de aprobar la asociación de la firma con la entidad y, tratándose de un cliente recurrente, deberá cerciorarse de que se acepte la continuidad del servicio, aplicando los términos del control de calidad establecido en la firma.

Una vez que la firma haya aceptado la prestación del servicio o su continuidad, el socio y su equipo asignado al proyecto deberán obtener la información básica de la entidad con objeto de preparar el plan de trabajo preliminar, tal como la investigación sobre su ambiente de negocios, su organización o los cambios que hayan sucedido, las políticas y los procedimientos de control y, en su caso, las modificaciones que llevaron a cabo respecto al periodo anterior auditado, ya que estos cambios suelen tener efectos en el plan de trabajo.

Por otro lado, la información captada para la planeación del trabajo da lugar a que el equipo de trabajo se reúna y discutan los hallazgos de su investigación, cuyas conclusiones también serán documentadas. Por lo tanto, el socio responsable presentará la carta de servicios propuesta, con todos los requisitos contenidos en las normas de auditoría, incluyendo la aceptación de los mismos, antes de proceder a efectuar cualquier otro procedimiento de auditoría.

Con posterioridad a la aceptación de los servicios por parte de la administración de la entidad, incluyendo el calendario de visitas y los requerimientos de información planteados por la firma, el equipo de trabajo desarrollará el plan de trabajo, respetando cada una de sus fases, con el objeto de llegar a conclusiones con base en la información obtenida mediante de los procedimientos de auditoría. La suma de estas conclusiones dará como resultado la conclusión final, que se expresa en la opinión sobre los estados financieros.



Lo más importante proviene de la adecuada administración y control de la información que se obtiene en cada fase del trabajo, el cual se planea de manera tal que las conclusiones en cada fase respaldan las acciones de la siguiente.

Todo el proceso de auditoría se diseña para ir completando las conclusiones según la información y las evidencias obtenidas, como si se tratara de un árbol de decisiones, lo cual se ejemplifica en el siguiente cuadro, en forma resumida.

| Administración del trabajo de auditoría según la información obtenida |                                         |                             |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------|
| Etapas                                                                | Conclusiones                            | Decisiones                  |
|                                                                       |                                         | Sí: planeación del trabajo. |
| Investigación preliminar                                              | Aceptación o continuidad del servicio.  | No: abandona el proyecto.   |
| Planeación del trabajo                                                | Asignación del equipo de trabajo.       |                             |
|                                                                       | Preparación propuesta de servicios.     |                             |
|                                                                       | Aceptación del servicio por la entidad. | Ejecución del plan.         |
|                                                                       | No aceptación.                          | Abandona el proyecto.       |

| Administración del trabajo de auditoría según la información obtenida |                                        |                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| Evaluación y comprobación del control interno                         | Sistema confiable.                     | Oportunidad, alcance y extensión de pruebas sustantivas. |
|                                                                       | Sistema con desviaciones menores.      |                                                          |
|                                                                       | Sistema no confiable.                  | Reevaluación del servicio.                               |
| Obtención de evidencia de auditoría                                   | Completa sin restricciones.            | Opinión limpia.                                          |
|                                                                       | Incompleta con restricciones.          | Abstención de opinión.                                   |
|                                                                       | Completa con desviaciones.             | Salvedades en opinión.                                   |
|                                                                       | Completa con desviaciones importantes. | Opinión negativa.                                        |
| Emisión del dictamen                                                  | Aceptado por el cliente.               | Emisión y entrega.                                       |
|                                                                       | No aceptado por el cliente.            | Abandono del proyecto                                    |

### 3.4 Control sobre el riesgo profesional

El riesgo profesional se compone de potenciales reclamos de clientes o de terceros interesados sobre los servicios de la firma, que pueden derivar en

riesgos de reputación y comerciales para la firma.

La manera en que estos riesgos se mitigan y protegen es estableciendo procesos y procedimientos adecuados como los contemplados en las normas de control de calidad, los cuales comprenden:

- Cumplimiento de las regulaciones de ética e independencia.
- Las NCC y las NRCC.
- CEP y las reglas de la propia firma, contenidas en un manual elaborado *ex profeso* y cuya observancia es responsabilidad de cada miembro de la firma.
- Ejercicio del escepticismo profesional.
- El trabajo de auditoría se debe planear y efectuar con una actitud que reconozca la potencial existencia de circunstancias que generan fraudes y errores significativos en los estados financieros.
- La supervisión (monitoreo) es indispensable y esencial, sobre todo en la oportunidad.
- Implica llevar a cabo el trabajo con una evaluación crítica y con una mente inquisitiva sobre la validez de las evidencias de auditoría obtenidas y estar alerta a la evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de la información o de las representaciones de la administración de la entidad.
- Aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y de trabajos específicos de auditoría.
- La responsabilidad de evaluar la aceptación o continuidad de los servicios a una entidad recae en el socio encargado de la atención y los servicios a esa entidad, observando:
  - La integridad de los propietarios, de los administradores y de quienes dirigen la conducción del negocio.
  - La competencia del equipo de trabajo para enfrentar los servicios a la entidad.
  - Cumplimiento de los requisitos éticos de la firma y del personal.
  - Cambios, en su momento, de propietarios y administradores, así como en la naturaleza del negocio.
  - Cambios en el desempeño y la situación financiera de la entidad.

- Nuevas regulaciones que modifiquen la responsabilidad de la firma.
- Hallazgos de auditoría que generan falta de confianza en las representaciones de la administración de la entidad.
- Comunicación con los auditores antecesores y con los relativos a los componentes (trabajos referenciados a otras firmas dentro de la organización o bien referenciados).
- Permiso de la entidad para brindar información o mostrar papeles de trabajo, así como lo establecido en leyes y reglamentos éticos.
- Establecimiento de los términos de la auditoría.

La firma y la administración de la entidad deben estar de acuerdo con los términos del trabajo.

### Carta convenio

La NIA 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* se refiere al concepto de la carta convenio.

Para ello, la firma debe emitir una carta convenio para cada trabajo/servicio a la entidad, contemplando los términos y condiciones pertinentes, conforme a la información obtenida en la investigación de la entidad.

En auditorías recurrentes, se deben tener presentes las circunstancias que requieran modificar los términos expresados en periodos anteriores. El contenido de las cartas convenio deberá ser adaptado a las situaciones del momento, pero en general y como mínimo, entre otros puntos, deben incluir:

- Identidad de la firma y de la entidad contratante.
- Alcance del trabajo.
- Descripción de los servicios acordados.
- Cronograma del trabajo.
- Responsabilidades de la entidad.
- Honorarios respectivos.
- Limitaciones de responsabilidad de la firma.
- Leyes y la jurisdicción que regirán el convenio.

- Disposiciones sobre posibles modificaciones al convenio.
- Firmas de las partes que suscriben, con la aceptación de la entidad.
- Otros asuntos aplicables.

## Administración de los papeles de trabajo (documentación de la auditoría)

La NIA 230 *Documentación de auditoría* norma este proceso.

Los papeles de trabajo son los registros que se mantienen de los procedimientos aplicados en la auditoría, de las pruebas efectuadas, de la información obtenida y de las conclusiones alcanzadas. Estos papeles incluyen, generalmente, cédulas y transcripciones, así como análisis, confirmaciones, notas y otros memorándums (contenidos también en archivos electrónicos) preparados por el equipo de trabajo o por la administración de la entidad auditada.

Los papeles de trabajo se preparan y se archivan con objeto de proveer evidencia suficiente que respalda tanto que la opinión de la firma es producto del trabajo efectuado como que este se llevó a cabo de conformidad con la NIA.

La firma guarda estos papeles de trabajo de acuerdo con los requerimientos legales y las políticas que al respecto haya establecido la propia firma. Es decir, la firma debe establecer una política con sus respectivos procedimientos, para mantener la confidencialidad y custodia segura de los papeles de trabajo, protegiéndolos contra pérdida, destrucción y acceso no autorizado. Es importante considerar los aspectos de la guarda de esta documentación en medios digitales, pues el riesgo de su pérdida, transformación, confidencialidad o duplicación indebida puede ser eminente si no existe un control adecuado.

Por otra parte, los papeles de trabajo contienen información confidencial de la entidad, por lo que, aun cuando son propiedad exclusiva de la firma, el acceso a ellos debe ser autorizado por la misma entidad, a menos que sea solicitado por alguna autoridad judicial o por los revisores de control de calidad que sean miembros de la misma firma, o bien, por los revisores designados por el IMCP para la revisión de la aplicación de la NCC; ante lo cual la entidad tendrá que ser avisada de antemano o dará autorización

previa a estas situaciones, mediante una cláusula apropiada en la carta convenio de servicios.

## Evidencia de auditoría

NIA 500 *Evidencia de auditoría* se refiere a este concepto.

La cantidad de evidencia de auditoría a obtener dependerá del riesgo de que ocurran errores e irregularidades en la información financiera (a mayor riesgo será necesaria más evidencia).

Además, la calidad y suficiencia (adecuada, que sea persuasiva de que no deje duda alguna) de dicha evidencia, dependerá de lo conveniente que resulte para el objetivo de auditoría (a mayor calidad de la evidencia, menor cantidad será necesaria).

Por lo tanto, la suficiencia y la cantidad de evidencia están relacionadas entre sí, tomando en cuenta que un conjunto de procedimientos de auditoría puede proveer evidencia sobre ciertas aseveraciones, pero no sobre otras. Sin embargo, la confiabilidad de evidencias de auditoría está influenciada por la fuente, naturaleza y circunstancias bajo las cuales se obtiene, observando lo siguiente:

- La evidencia es más confiable cuando proviene de fuentes externas a la entidad.
- La evidencia obtenida dentro de la entidad es más confiable cuando los controles establecidos por la entidad son eficaces.
- La evidencia obtenida directamente por el equipo de trabajo (observación, seguimiento, investigación) es más confiable que la obtenida en forma indirecta o por inferencia (indagación).
- La evidencia de auditoría documentada es más confiable que cuando se recibe oralmente, y cuando estos documentos son originales en lugar de copias.

El equipo de trabajo suele utilizar cédulas de análisis y otros documentos preparados por la entidad, sobre los cuales se aplican procedimientos tendientes a obtener evidencia de auditoría.

En estos casos, el equipo de auditoría se debe cerciorar de que la generación de la información provenga de fuentes confiables, habiendo probado los

controles internos o llevando a cabo pruebas que permitan concluir sobre su validez y confiabilidad, así como su integridad y exactitud.

En la búsqueda de evidencias de auditoría, el equipo de trabajo evalúa los riesgos de error e irregularidades de las diferentes aseveraciones contenidas en la información financiera (cuentas de activo y pasivo y de capital contable, así como transacciones en los resultados de operación y las correspondientes revelaciones) diseñando procedimientos que en cada caso den seguridad sobre la integridad (todas las transacciones y eventos que afectan activos, pasivos, resultados y revelaciones se registraron en el periodo correspondiente), existencia y ocurrencia (activos y pasivos existen, son de la entidad y registrados en el periodo correcto), exactitud (importes de transacciones y eventos registrados correctamente y en las cuentas que corresponden), valuación (activos y pasivos valuados correctamente de acuerdo con las normas de información financiera aplicables) y presentación y revelación (información financiera presentada y revelaciones completas, conforme a las normas de información financiera aplicables).

Para obtener suficiente evidencia de auditoría, el equipo de trabajo efectúa procedimientos mediante la aplicación de diferentes técnicas de auditoría, como son:

- Inspección de registros y documentos, cuya suficiencia dependerá de la eficacia del control interno y las fuentes de donde se obtienen.
- Inspección de activos tangibles (observación física respecto a existencia).
- Observación del desempeño de un proceso o procedimiento, lo cual queda limitado al momento en que ocurre.
- Indagación o búsqueda de información con personas informadas, la cual, por sí misma, no provee suficiente evidencia para detectar errores o para probar la eficacia de controles internos, y requiere de otros procedimientos para completar la obtención de la evidencia de auditoría.
- Confirmación. Se trata de un tipo de indagación que otorga mayor grado de confianza si se obtiene de terceros. Se utiliza con preferencia en relación con saldos de las cuentas de activo o pasivo y sus componentes, y para otros propósitos conducentes a obtener información.
- Repeticiones de cálculos. Verificación matemática de documentos o registros.

- Repetición independiente. Ejecución de procedimientos o controles originalmente ejecutados como parte del control interno de la entidad.
- Procedimientos analíticos. Se refiere a las evaluaciones de la información financiera mediante la aplicación de relaciones (razones financieras) y utilizando información no financiera. Incluye la investigación de fluctuaciones y relaciones que no resultan coherentes con otra información relevante o con desviaciones significativas, respecto de importes previamente establecidos (estimaciones o importes históricos conocidos de la entidad y de la industria).

### Revisión de control de calidad

La NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, considera este tema.

Esta revisión se efectúa para evaluar objetivamente los juicios significativos ejercidos por el equipo de trabajo y las conclusiones a las que llegaron para emitir el dictamen y la opinión, en concordancia con las políticas establecidas por la firma en relación con el control de calidad.

Al respecto, el socio encargado del trabajo debe:

- Determinar, de conformidad con las políticas de la firma, si se requiere de una revisión de calidad para el proyecto a su cargo.
- Si la respuesta es positiva, asegurarse de que se haya asignado un socio revisor con las características necesarias para cumplir con la norma de revisión independiente, atendiendo a su capacidad, experiencia y conocimientos.
- Discutir los asuntos significativos que surjan durante el trabajo con el socio revisor, segundo o alterno, incluyendo los relativos al control de calidad inicial.
- No emitir el dictamen en tanto se haya concluido la revisión de calidad del trabajo o proyecto a su cargo.

El alcance de la revisión de calidad dependerá de la complejidad del trabajo de auditoría y del riesgo de que el dictamen pueda no ser adecuado en las circunstancias. En caso de diferencias de opinión entre el socio encargado y el revisor de calidad, no se deberá emitir el dictamen hasta que se hayan



solucionado esas diferencias y que quede adecuadamente documentada la solución. La labor del socio revisor de calidad incluirá:

- La evaluación hecha por el equipo de trabajo sobre independencia de la firma y del equipo de trabajo.
- Los riesgos significativos que fueron identificados y las respuestas a esos riesgos, incluyendo los potenciales síntomas de error y fraude.
- Los juicios respecto a la importancia relativa y los riesgos significativos.
- Las diferencias de opinión entre el equipo de trabajo y su documentación.
- La disposición sobre errores y fraudes, su corrección y razones para no corregir.
  - Los asuntos que deben comunicarse a la administración y, cuando corresponda, a organismos supervisores y reglamentarios.
  - La suficiencia de la evidencia documentada, en relación con el trabajo realizado sobre juicios significativos, así como sus conclusiones.
  - La presentación de la información financiera y las revelaciones, en el borrador de los estados financieros y lo adecuado del dictamen.



# **CAPÍTULO 4**

## Documentación

## 4.1 Generalidades y propósito

### Normatividad

La opinión del auditor independiente debe ser soportada por hechos, lo que en la práctica se llama evidencia, se hace énfasis en que esta sea la adecuada, o sea, que sea suficiente y competente, que no deje dudas de la calidad y cantidad de la evidencia que soporta la opinión, en otras palabras, como los abogados lo dicen que sea “persuasiva” (convinciente para todos en cualquier momento “que tenga fuerza y eficacia para convencer”).

Nuestra normatividad ha sido enfática en este tema de la documentación del trabajo del auditor, lo que en la jerga de nuestro gremio son los denominados papeles de trabajo donde se describe puntualmente:

- La naturaleza del trabajo (procedimientos de auditoría para obtener la evidencia).
- Alcance (el tamaño y calidad de la muestra, de las pruebas de auditoría).
- Oportunidad (el momento de llevarla a cabo).

En infinidad de casos el auditor ha sido cuestionado sobre su trabajo, no en el sentido de si lo hizo correctamente o no, sino que se dice que no está o está mal documentado para probar su dicho, o sea, su opinión.

Desde su creación, en sus informes del resultado de la revisión de la documentación del trabajo, el PCAOB ha cuestionado fuertemente la falta del soporte adecuado de las conclusiones obtenidas que sustenta la opinión del Contador Público. Existen muchos casos de colegas que han sido suspendidos (por un año o definitivamente) para emitir dictámenes fiscales debido a la falta de documentación adecuada del resultado del trabajo que soporta el dictamen fiscal. Se agrava la situación por la falta del cuidado físico apropiado de los papeles de trabajo cuando estos, valga la redundancia, están en papel.

Por lo tanto, énfasis añadido, el tema de la documentación adecuada del trabajo del auditor debe ser considerado con la seriedad del caso.

## Documentación de la auditoría

Veamos, de manera resumida, qué nos dicen nuestras normas:

### AU 339

Requiere el uso integral de criterio profesional para determinar la calidad, tipo y contenido de la documentación de auditoría, con el suficiente detalle para respaldar un claro entendimiento del trabajo realizado (naturaleza -qué hacer-, oportunidad y extensión -evidencia qué tanto en cantidad y calidad-); así como, el resultado de los procedimientos de auditoría llevados a cabo para soportar su opinión.

### NIA 230

Es responsabilidad del auditor preparar la documentación de la auditoría para tener la evidencia de las bases para llegar a una conclusión y la de que el trabajo se planeó y ejecutó adecuadamente.

### NCC

Hace referencia a la calidad de la documentación, alude a que se complete oportunamente durante el proceso de terminación y cierre del trabajo, incluyendo conceptos que deben observarse sobre la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperabilidad de la información; hace énfasis en los requisitos de retención de la documentación por un periodo suficiente para cumplir con las necesidades de algún requerimiento interno, legal o regulatorio y hace hincapié en la necesidad del monitoreo (supervisión) del trabajo, que obviamente incluye que la documentación contenga la evidencia adecuada del trabajo desempeñado, de la oportunidad y extensión de la revisión.

### NIA

La NIA 230 *Evidencia del trabajo realizado* soporta la supervisión y la conclusión e indica enfáticamente que "...la evidencia disponible es más persuasiva que concluyente...".

### Propósito

Es documentar las bases que el auditor utilizó para emitir una conclusión sobre el logro de sus objetivos, es decir, los fundamentos de su dictamen y el que la auditoría se planeó y realizó de acuerdo con las NIA (u otro marco normativo aceptable, como las normas de EE.UU.) y con los requisitos aplicables a los aspectos legales y de regulación.

## Otros objetivos

- Apoyar al equipo de trabajo para planear y desempeñar el examen de auditoría.
- Ayudar, a los miembros del equipo responsables de la supervisión, en la dirección y supervisión del trabajo.
- Apoyar al equipo de trabajo para evidenciar el desarrollo y cumplimiento de su trabajo.
- Mantener un registro de los asuntos importantes para futuras auditorías.
- Orientar la conducción de revisiones e inspecciones de control de calidad, internas y externas.

## Definición

La documentación de la auditoría es el registro puntual de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia relevante obtenida de la auditoría y las conclusiones que el auditor alcanzó.

El archivo de auditoría o los papeles de trabajo comprenden una o más carpetas (en papel con anexos digitales -discos, diskettes, USB, nube-) u otro medio (totalmente digital) de almacenamiento, que contiene los registros (evidencia obtenida a través de la ejecución de la planeación, programas de auditoría, documentación, conclusiones, etc.) que comprenden la documentación de la auditoría.

La documentación es la base para ejercer la supervisión (monitoreo según las NCC) para confirmar que el trabajo se realizó conforme a la planeación y la evidencia presentadas.

Esta documentación debe ser preparada por una persona que tenga experiencia práctica en auditoría y un entendimiento de los procesos de la auditoría y de las normas de auditoría, pero principalmente tiene que ser revisada por el gerente y socio quienes determinarán que está completa

antes de su archivo final debidamente resguardado, debiendo comprender, entre otros:

- Las características que identifican a las partidas específicas o asuntos que se sometieron a prueba descritos necesariamente en la planeación.
- Descripción del entorno del negocio en el que opera la entidad, su organización, los riesgos inherentes detectados, la composición de su administración y el gobierno corporativo, incluyendo el comité de auditoría, etc.
- Conocimientos suficientes sobre sistemas, riesgos, aseveraciones, información tecnológica, legales, etc.
- Consideraciones referentes a si los puntos anteriores deben (o debieron) ser divulgados en el informe del auditor como CCA, énfasis, otros asuntos, o bien, como una modificación al informe.
- Identificación (evidencia fehaciente en papel o medio magnético) de quién desempeñó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó ese trabajo y, sobre todo, la evidencia de supervisión (monitoreo) incluyendo la de especialistas fiscales, TI, segundo socio o de calidad, etc.
- Los asuntos de auditoría e información financiera relevantes de la entidad.

## 4.2 Oportunidad y alcance

### Dinámica de la documentación

El auditor deberá preparar la documentación de la auditoría de manera dinámica, conforme se avanza el trabajo en forma oportuna, aún más, antes de iniciar el trabajo debe existir documentación indispensable como: la evidencia de la investigación del cliente como lo marca la NCC, carta contratación de los servicios conforme a la NIA, presupuesto detallado de las horas a invertir, equipo con experiencia, etc. y después, conforme se realiza el trabajo y de acuerdo con su planeación se tiene que autorizar cualquier cambio y sus consecuencias, en el entendido de que la planeación es un documento dinámico que se revisa y actualiza constantemente.

Además, el auditor deberá preparar la documentación de la auditoría de forma tal que sea suficiente y contundente para demostrar su trabajo realizado y, sobre todo, las conclusiones alcanzadas que son la base de su opinión. En consecuencia, la auditoría debe ser realizada por un auditor con experiencia, para entender, desarrollar y documentar.

La planeación, que es la descripción detallada de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, realizados para cumplir con las normas de auditoría en conformidad con las NIA, con base en la importancia, riesgos, controles, definición de los procedimientos de auditoría específicos, momentos en que se realiza el trabajo, énfasis en la respuesta del auditor en los riesgos de la auditoría, participación de especialistas, entre otros.

Posteriormente, los papeles de trabajo deben documentar los resultados de los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia obtenida de la auditoría. Además de los asuntos importantes que se originan durante la auditoría, las conclusiones que se alcanzaron y los juicios profesionales realizados para alcanzar esas conclusiones, así como su efecto en el informe de auditor independiente.

Al documentar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se realizan, el auditor deberá registrar puntualmente, y sin lugar a dudas, en sus papeles de trabajo:

- Quién revisó el trabajo de auditoría realizado, la fecha y extensión de dicha revisión y dejar evidencia de este hecho con firma, iniciales y fecha.
- Su correlación con los programas de trabajo específicos emanados de la planeación.
- La documentación de las discusiones de asuntos importantes con la administración, incluyendo la naturaleza de los asuntos importantes que se discutieron, cuándo y con quién tuvieron lugar las discusiones y conclusiones, en su caso, la evidencia que se obtuvo por escrito de los resultados de esas conclusiones ya sea a través de actas, correos, certificaciones, etc.
- Si el auditor identificó información no consistente con la conclusión final respecto a un asunto importante, el auditor deberá documentar la forma de cómo manejó la falta de consistencia y de su efecto en su

informe, ya sea porque el asunto fue aclarado, o bien, el tipo de modificaciones que deberá hacer por limitaciones a las NIA o desviaciones a las NIF.

### **4.3 Documentación de una desviación de un requisito relevante de las normas de auditoría**

Si en ciertas circunstancias, el auditor juzga necesario desviarse de un requisito relevante de una norma de auditoría, deberá documentar la manera en que logra el objetivo de dicho requisito, por medio de los procedimientos adicionales de auditoría que se realizan, así como de las razones para esa desviación y dejar debidamente soportadas por escrito esas conclusiones con las firmas de aceptación del equipo, incluyendo, en su caso, segundo socio, calidad y expertos.

### **4.4 Asuntos que surgen después de la fecha del dictamen**

En principio, la documentación debe estar completa al momento de poner fecha a la emisión de su informe.

Sin embargo, si el auditor realiza procedimientos de auditoría nuevos o adicionales por diversas circunstancias que deben quedar plasmadas y autorizadas en su planeación u obtiene información actualizada y llega a nuevas conclusiones después de la fecha de su dictamen, deberá documentar:

- Las circunstancias encontradas y discusiones relativas sostenidas con la administración.
- Los procedimientos nuevos o adicionales de auditoría que se realizaron, la evidencia obtenida, las conclusiones alcanzadas y su efecto en el dictamen.



- La consideración de cambiar la fecha de su dictamen y, en consecuencia, la ampliación de sus pruebas de auditoría hasta esa nueva fecha y, sobre todo, considerar divulgar la fecha de la modificación en su informe y que el cliente la divulgue en sus notas a los estados financieros.
- Cuándo y por quién se hicieron los cambios resultantes a la documentación de la auditoría y su correspondiente revisión.

## 4.5 Archivo final de los papeles de trabajo

### Área de riesgo, no menospreciar el archivo

El auditor deberá reunir toda la documentación de la auditoría en un archivo de papeles de trabajo (en papel o digitalmente) y completar el proceso administrativo de compilar el archivo final de auditoría, de manera oportuna, inmediatamente después de la fecha del dictamen del auditor.

Una vez terminada la compilación del archivo final de la auditoría, el auditor no deberá borrar o desechar la documentación de la auditoría de ninguna naturaleza, antes de que termine su periodo de retención.

A su vez, el auditor debe constatar que se encuentre completo:

- El archivo de los papeles de trabajo revisados y con los informes anexos.
- Se recomienda un *check list* al frente de los papeles de trabajo, realizado por un auditor independiente al trabajo, considerando, entre otros:
  - Autorización para iniciar la auditoría por parte de un socio que vigila el riesgo y calidad, conjuntamente con la evidencia de investigación del cliente y carta contratación.
  - Planeación completa, actualizada, revisada, autorizada.
  - Copia del informe de auditoría emitido debidamente referenciado con los papeles de trabajo.
  - Evaluación del control interno y sus pruebas.
  - Programas de trabajo firmados y autorizados.
  - Inventarios físicos, en su caso.

- Confirmaciones importantes, bancos, abogados, seguros.
- Carta salvaguarda.
- El archivo de papeles con toda la documentación necesaria para respaldar el trabajo realizado y sus conclusiones.
- La documentación del cliente que fue revisada y que debe estar contenida en los papeles de trabajo.
- También es importante verificar que el archivo de papeles de trabajo se encuentre bien respaldado físicamente, incluyendo, énfasis añadido, aquellos respaldados en formal digital.
- Cuando el auditor encuentra necesario modificar la documentación de la auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se ha terminado de compilar el archivo final de auditoría, sin importar la naturaleza de las modificaciones o adiciones, deberá documentar las razones específicas para hacerlas y cuándo y por quién se hicieron y revisaron.

## 4.6 Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría

La forma, el contenido y la extensión de la documentación de auditoría dependerán de factores como:

- El tamaño y complejidad de la entidad auditada.
- La naturaleza de los procedimientos de auditoría.
- Los riesgos identificados de representación errónea y de importancia relativa.
- La importancia de la evidencia obtenida.
- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión y sus bases.
- La metodología y herramientas de auditoría empleadas.

Esta documentación, registrada en papel o en medios electrónicos, incluye como ejemplo, entre otros:

- Evaluación de la aceptación de los servicios a la entidad.
- Carta convenio de servicios.
- Conocimiento del negocio y las características de riesgo de la entidad.
- Organización, su estructura administrativa y la descripción del sistema de control interno.
- El plan de trabajo (planeación).
- Los programas de auditoría y la evidencia obtenida para llegar a las conclusiones.
- Otros análisis, conciliaciones o pruebas globales practicados.
- Evaluación y revisión del TI, uso de especialistas, resultados, riesgos.
- Trabajos de terceros como propios.
- Memoranda sobre asuntos tratados o con explicaciones sobre una descripción o el respaldo de una conclusión.
- Resúmenes sobre aspectos relevantes.
- Cartas de confirmación.
- Cartas de representación.
- Correspondencia sobre aspectos de importancia que soporten las conclusiones.
- Revisión de calidad.

Los papeles de trabajo pueden incluir extractos o copias de registros de la entidad, sobre los cuales se llevan a cabo pruebas de auditoría, así como papeles y análisis preparados por la administración de la entidad, sujetos a comprobación por el auditor en cuanto a su validez y certeza, cuidando que si son en forma digital provengan precisamente de las bases de datos originales.

Sin embargo, el auditor debe desechar del archivo final de papeles de trabajo, los borradores de estados financieros y de aquellos papeles con solo anotaciones parciales o preliminares e incompletas, así como copias de documentos corregidos, duplicados y, sobre todo, lista de pendientes aun cuando se encuentren completados; el resultado de estos debe describirse en los mismos papeles de trabajo como una evidencia certera obtenida, etc.

Las NCC y NRCC, a su vez, imponen como requisito que las firmas de Contadores Públicos establezcan políticas y procedimientos para la

terminación oportuna de la compilación de los papeles de trabajo, así como el contenido mínimo de los mismos y el tiempo apropiado de retención de los papeles que respaldan sus dictámenes y opiniones emitidas (ver capítulo sobre la normatividad de la auditoría).

### Cuidado de los papeles de trabajo

Existen riesgos importantes en cuanto al archivo de los papeles de trabajo, nuevamente se hace énfasis en que describen la evidencia obtenida, ergo, deben estar debidamente resguardados, establecer las medidas de seguridad para que no se destruyan, que no haya accesos indebidos a ellos, robos, cambios de temperatura, etc. Se trata de un riesgo muy importante que pasa desapercibido hasta que lo descubrimos dolorosamente años después cuando la AGAFF u otros nos piden los papeles de trabajo y resulta que están extraviados, incompletos, maltrechos, etcétera. O bien, si están en ambientes TI, no se encuentran, no se pueden abrir porque el sistema ha cambiado, no se hallan las claves, están incompletos, etc.

También hay que prever oportunamente que si los papeles fueron robados (en el coche, junto con la computadora, etcétera), debe levantarse un acta del hecho ante las autoridades.

Por otra parte, en general la información que antes se guardaba en disquete está dañada o ya no se puede abrir; asimismo, las copias fotostáticas se tornan ilegibles con el paso del tiempo y la exposición a la humedad.

Inclusive, el auditor debe considerar y comprobar que su cliente también tenga resguardada su información en lugares apropiados pues es probable, como sucede, que se pida información adicional que el auditor necesariamente no debe contener en sus papeles de trabajo.

Estas excusas o casos de riesgo son consideradas por las autoridades como situaciones en las que la documentación es irregular o inexistente y se aplican amonestaciones severas, suspensiones temporales o definitivas que pueden provenir de la Comisión de Honor y Justicia del CCPM, quienes pueden hacer pública esta situación en las asambleas de socios.

### TI

Otro riesgo significativo, la tecnología, que es un factor de apoyo al realizar ciertas pruebas, guardar la documentación, transmitir información, escaneo

de la documentación, hasta fotos y videos, etc. (evidencia), pero también puede ser una desgracia si este tipo de papeles de trabajo no es custodiado adecuadamente en los medios digitales.

Es increíble la velocidad con que se reproducen los archivos digitales y se envían a lugares equivocados, además de la cantidad de versiones que pueden existir sin saber cuál fue la correcta, la que apoyó la conclusión de la auditoría y, ya se ha dicho, esta falta de protección a la información puede acarrear problemas legales, demandas, etc.

La documentación ahora está en diversos lugares por la manera en que se pueden transferir: computadoras personales, en una USB, en la nube, en correos electrónicos, mensajes, redes sociales, etc., además está dispersa y difícilmente se puede compilar para su archivo completo, lo que afecta la confidencialidad y la protección de datos, pues los accesos se facilitan.

Otro riesgo es que ciertos documentos guardados en forma digital podrían no ser suficientes como evidencia adecuada, a manera de ejemplo: las confirmaciones, opiniones o explicaciones del cliente realizadas mediante correos electrónicos (además de que hay problemas en la confidencialidad y la seguridad pues los “hackers” pueden modificarla, sustituirla, enviarla indebidamente o desaparecerla).

El auditor debe estar consciente de este riesgo en la documentación que incorpora a sus papeles de trabajo. Lo primero a considerar es que el auditor tenga conciencia de este hecho y tenga la necesidad de invertir recursos importantes en sistemas, equipo y personal capacitado y, sobre todo, disciplina en el manejo correcto de esta información digital. Lo segundo es que deben existir procesos establecidos, vigilados, debidamente soportados, métodos para evitar archivos incompletos, duplicados o extravíos, accesos indebidos, pérdidas de información, confidencialidad, protección de datos, evidencia de quién lo hizo, de su revisión, aprobación, entre otros factores negativos.

### Conocer el proceso que produce la documentación

Para tener “buenos” papeles de trabajo que contengan la evidencia del trabajo, en adición a su custodia, ya sea en papel o en medio digital, considerar:

- Conocer a tu cliente, ambiente circundante, riesgos de negocio, etc., qué puede ser evidencia y cómo obtenerla y documentarla adecuadamente.
- Planeación, que es un proceso normativo continuo y dinámico que implica considerar el tipo de evidencia que se debe lograr en las diversas etapas de la auditoría, cómo documentarla, archivarla, resguardarla.
- Documentar las áreas importantes, riesgos, controles, auditoría específica y los resultados de la evidencia obtenida.
- Diferenciación de las diversas formas de operar de la empresa, como las rutinarias cuya documentación es distinta a las de las estimaciones, las extraordinarias y auditoría diferente, específica para cada área.
- Énfasis en que la documentación de la revisión de las estimaciones es esencial pues hay riesgo de que esta se haga incorrectamente; como lo ha venido señalando el PCAOB, es una deficiencia seria de los auditores que no se preocupan por documentar apropiadamente su conclusión sobre la razonabilidad de las estimaciones.
- El PCAOB y la AGFF han cuestionado seriamente la habilidad del auditor para el examen y la forma de documentación de ciertas áreas sensibles.
- La definición de esos procedimientos se plasma en programas de trabajo hechos a la medida, indicando claramente: la oportunidad (fechas, horas), alcance (tipo, manera y número de partidas selectivas a probar) y resultados esperados (que la evidencia que se espera obtener sea la “adecuada”); así como, quiénes los aplicarán (ayudantes, encargados), quiénes revisarán que el trabajo esté documentado (gerentes) y aprobarán (socio, socio alterno, especialistas, calidad, etc.), las conclusiones y dictamen (todo el equipo de auditoría) y, por supuesto, que el trabajo esté debidamente documentado y evitar riesgos por este flanco (imperdonable que después de hacer un buen trabajo no se pueda demostrar por deficiencias en su documentación).
- El riesgo en la documentación; en estos casos, sin embargo, es cuando aún lo anterior está documentado y los procedimientos se llevaron a cabo, hay evidencias obtenidas conforme lo planeado, pero puede que no sea suficiente, pues es común que no se justifiquen fehacientemente los supuestos (el porqué, qué, cuándo, cómo, dónde, quién, falta escepticismo) y las personas normalmente no involucradas en el trabajo,

como los revisores de calidad y las autoridades cuestionan (retan, desafían) dichos supuestos.

- Nuevamente se insiste que las evidencias tengan las características de adecuadas y persuasivas, convincentes de que provienen de una planeación apropiada, de los riesgos detectados, controles clave verificados, etc.
- Otro punto a considerar en los riesgos de una documentación deficiente es el monitoreo que es un concepto normativo (supervisión) del equipo de auditoría que, en principio, detecta si el personal en todos los niveles está debidamente capacitado, esto es, desde el encargado que supervisa al ayudante, el gerente al encargado, el socio al gerente, los socios especializados (en impuestos, TI, etc.) al socio y gerentes.
- La falta de esta supervisión es un riesgo significativo relativo a que la documentación no está bien lograda y que debe formarse desde el inicio del trabajo (desde la evaluación sobre si el cliente trae riesgos innecesarios aceptados inconscientemente a su práctica, como lo marcan las NCC), contratación, la planeación, sobre todo la revisión de la ejecución y la participación minuciosa en la preparación del informe de auditoría que es la conclusión de todo lo que sucedió en el trabajo.

## Recomendaciones

- Establecer un sistema de alarmas, o sea, los líderes (ver NCC y NRCC) deben establecer un sistema para que les informen oportunamente cuando no se está logrando obtener la evidencia adecuada, en volumen y calidad, y puedan establecer nuevas estrategias en la planeación dinámica y medir su impacto en la opinión del auditor por una posible limitación.
- Los papeles son una especie de “bitácora”, que se va formando en “cascada”; “hablarán” por sí mismos y los derivados de la planeación tienen que poseer tres características (AEC):
  - Análisis de un documento (análisis de la estimación de demérito, detalle de cuentas por cobrar, activo fijo, etc.) que forma parte de los papeles de trabajo y de la documentación.
  - Evidencia, es decir, la descripción de la revisión efectuada sobre dicho análisis (inspección, confirmación, análisis, observación,

cálculos, certificaciones, declaraciones, etc.), indicando claramente el trabajo realizado con referencia al programa de trabajo específico y usando las “marcas de auditoría”, haciendo cuadros resumen del alcance, indicando quién lo hizo, revisó, aprobó, de dónde lo sacó, dónde se encuentra dentro de la entidad, porcentajes, etc. y, sobre todo, la revisión de eventos posteriores que constituyen una evidencia muy importante, así como la obtención de confirmaciones de terceros, o sea, en este momento es prácticamente la auditoría.

- Conclusión, la parte medular de un papel de trabajo que describe en forma fehaciente la conclusión del trabajo, describiendo si por medio del análisis, de la evidencia obtenida mediante la combinación de técnicas que se convierten en procedimiento -la auditoría prácticamente hablando- los resultados son razonables y si las aseveraciones de la partida son fehacientes. Estas conclusiones deben estar descritas claramente, al pie de las cédulas sumarias, al final de los programas de trabajo, listadas en un documento de conclusión de la auditoría, normalmente cuando se cierra la planeación.
- El sistema de organización de los papeles de trabajo es la base para asegurar que las evidencias están debidamente documentadas, revisadas, etc.
- Un sistema sencillo de marcas, referencias, tipo de papeles de trabajo, forma de incluir la evidencia, forma de archivo, formado de expedientes, responsables de la custodia, archivo, papeles proforma, etc.

### Ingrediente final

Cuidar los papeles de trabajo como los documentos personales: la tarjeta de crédito, las claves bancarias, el auto y su seguro, tenencias, verificaciones, la casa, la familia, actas originales, porque, por ejemplo, perder el pasaporte es imperdonable.







# **CAPÍTULO 5**

## Planeación del trabajo

## 5.1 Fundamento

En la auditoría existen dos elementos importantes que son: la planeación, refiriéndose a que el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente buscando siempre los riesgos que existan de fraude y error, y la supervisión apropiada de los ayudantes.

### Entendiendo la planeación

Algunas definiciones de documentación que ayudan a orientar al auditor son:

- Es un proceso continuo, dinámico, inteligente, inductivo y deductivo, escéptico, que provoca en el auditor la habilidad innata para localizar fraudes y errores.
- Es organizar las actividades para crear una meta de importancia, lograrla y mantenerla.
- Proceso eficaz cuando se usa IRCA y REEA.
- Es la intención o decisión sobre lo que se va a hacer o no, que no agregue evidencia.
- Decidir por anticipado.
- El socio y el gerente (en general todo el equipo de auditoría: desde ayudantes, encargados, socios alternos y especialistas como el fiscal y el de tecnología) planean las tareas durante la auditoría, para examinar (fechas, discusiones, juntas) las cifras de los estados financieros, partiendo de áreas importantes, riesgos, controles internos y definir la auditoría específica, o sea, IRCA y REEA.
- La planeación es elástica, dinámica, constante desde el inicio hasta el final, es un documento que se revisa diario.

## 5.2 Normatividad

La serie 300 de la NIA, en especial.

### Responsabilidad del auditor

La planeación de la auditoría es parte de la responsabilidad del auditor de estados financieros, en el contexto de auditorías recurrentes. Tratándose de auditorías por primera vez, la planeación debe considerar adicionalmente otros procedimientos con el objeto de verificar razonabilidad de los saldos iniciales (ver NIA correspondiente a primeras auditorías).

### Oportunidad de la planeación

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de la auditoría y desarrollar un plan de auditoría. La planeación adecuada beneficia a la auditoría de estados financieros en varias maneras, que incluyen las siguientes:

- Ayudar al auditor a dedicar la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría.
- Ayudar al auditor a identificar riesgos y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Conocer de los riesgos y los controles internos preventivos y detectivos.
- Establecer procedimientos de auditoría específicos.
- Ayudar al auditor a organizar y administrar, de manera apropiada, el trabajo de auditoría de modo que se desempeñe de manera efectiva y eficiente.
- Supervisar en la selección de los miembros del equipo del trabajo con los niveles adecuados de capacidad y competencia, para responder a los riesgos previstos.
- Facilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y la revisión de su trabajo.
- Asistir, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por auditores de componentes y por expertos.

El socio del trabajo y otros miembros clave del equipo de trabajo deberán involucrarse en la planeación de la auditoría, incluyendo la planeación y participación en la discusión ente miembros del propio equipo de trabajo.

## Planeación preliminar del trabajo

Inicialmente, tal como se ha comentado en capítulos anteriores, el auditor deberá emprender ciertas actividades, como son:

- Los procedimientos respecto a la continuidad de la relación del cliente y del trabajo de auditoría específico.
- La evaluación del cumplimiento con los requisitos éticos relevantes, incluyendo independencia.
- El establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

## Planeación de las actividades

El auditor deberá establecer una estrategia general de auditoría que fije el alcance, oportunidad y naturaleza de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de trabajo.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá:

- Identificar las características del trabajo que definan su alcance.
- Confirmar los objetivos de información del trabajo para planear la programación de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran.
- Considerar los factores que, a juicio profesional del auditor, sean importantes para dirigir los esfuerzos del equipo del trabajo.
- Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, cuando sea aplicable, si el conocimiento obtenido en otros trabajos desempeñados por el socio responsable es relevante para la entidad.
- Confirmar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo.
- Desarrollar un plan de auditoría que incluya una descripción de:
  - La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo.
  - La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planeados a nivel de aseveración.
  - Otros procedimientos de auditoría planeados que se requiera llevar a cabo de modo que el trabajo cumpla con las normas de auditoría.

El auditor deberá actualizar y cambiar la estrategia total de auditoría y el plan de auditoría, según sea necesario durante el curso del examen y deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, así como de la revisión de su trabajo.

Los objetivos de la planeación son:

- Obtener un entendimiento del negocio de la entidad y de su industria y ambiente, sus políticas y prácticas contables y de su desempeño financiero.
- Entender y evaluar el diseño y la implantación de los controles, mediante toda la entidad, que sean relevantes a la auditoría.
- Evaluar los riesgos de que los estados financieros contengan errores e irregularidades importantes, incluyendo riesgos de error y fraude.
- Desarrollar la estrategia de auditoría en respuesta a dichos riesgos.
- Desarrollar el enfoque de auditoría planeado con respecto a las cuentas y revelaciones significativas.

Aunque la planeación se muestra como una fase por separado, las decisiones de estrategia de auditoría y el enfoque planeado se actualizan y modifican, según sea necesario, por medio de toda la auditoría, en la medida en que se obtienen las evidencias y un entendimiento de los riesgos de que los estados financieros de la entidad contengan errores e irregularidades importantes.

A continuación, un cuadro a manera de resumen:

|                                                           |                                                                |                                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Evaluación e<br/>identificación de los<br/>riesgos</b> | <b>Determinación<br/>de la<br/>estrategia de<br/>auditoría</b> | <b>Planeación de<br/>la naturaleza,<br/>el alcance y la<br/>oportunidad<br/>de los<br/>procedimientos<br/>sustantivos y<br/>de control</b> |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| <b>Evaluación e identificación de los riesgos</b>                                                                                           | <b>Determinación de la estrategia de auditoría</b>                                                                                                                                    | <b>Planeación de la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos sustantivos y de control</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Obtener un entendimiento de la entidad.                                                                                                     |                                                                                                                                                                                       | Documentar el análisis estratégico y sus riesgos a nivel negocio.                                              |
| Evaluar los controles a nivel entidad: identificar los riesgos de que ocurran errores, irregularidades y fraude en los estados financieros. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar la materialidad.</li> <li>• Designar al equipo que participará en el trabajo.</li> <li>• Planear la fecha del trabajo.</li> </ul> | Documentar las cuentas contables, estimaciones y las revelaciones de los estados financieros.                  |
| Identificar las cuentas contables y la evaluación del riesgo inherente.                                                                     |                                                                                                                                                                                       | Determinar los objetivos de auditoría y el riesgo inherente.                                                   |

## 5.3 Sostener la discusión inicial

Como parte de la planeación, el auditor podrá sostener una discusión inicial al comienzo de la auditoría entre los miembros del equipo de trabajo

(incluyendo a los especialistas relevantes si corresponde) sobre el conocimiento colectivo que se tiene de la entidad y su ambiente, y las perspectivas de cómo se enfocará la auditoría, así como las actividades durante la planeación.

Los objetivos de la discusión inicial se concentran en:

- El alcance del trabajo.
- El entendimiento preliminar del control circundante del cliente y los asuntos que tendrían un impacto en las decisiones sobre la determinación del alcance.
- Los procedimientos de evaluación de riesgos, incluyendo aquellos relacionados con el fraude y otros temas específicos.
- Las decisiones sobre la estrategia de auditoría, incluyendo la importancia relativa, la oportunidad de las actividades de auditoría, las asignaciones del equipo (incluyendo a los especialistas) y la participación de otros, tales como auditoría interna y expertos externos.
- Los riesgos con respecto a los estados financieros y a las aseveraciones, incluyendo los riesgos de fraude.
- La Matriz de Planeación, incluyendo las cuentas significativas y la estructura del archivo de auditoría.
- El cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia.
- Las áreas de mejoramiento permanente.

## 5.4 Determinar el alcance del trabajo

Durante el proceso de planeación, se consideran los siguientes asuntos que corresponden al alcance del trabajo:

- La estructura aplicable de emisión de informes financieros, incluyendo las leyes, regulaciones y normas de información financiera que sean aplicables.
- Los requisitos reglamentarios específicos de la industria, relacionados con la emisión de informes financieros.



- Otros términos del trabajo que han de considerarse en la estrategia de auditoría.
- Otra información que incluirán los estados financieros o el dictamen sobre estos.

## 5.5 Determinar la estrategia de auditoría

La estrategia de auditoría se determina al comienzo de la planeación, después de haberse efectuado las actividades preliminares de auditoría y de haberse determinado el alcance del trabajo. El auditor toma decisiones sobre la estrategia de auditoría relacionada con los siguientes asuntos:

- Importancia relativa.
- Oportunidad de las actividades de auditoría.
- Asignaciones del equipo, incluyendo a los especialistas.
- Comunicación con el revisor de control de calidad del trabajo y con otros socios revisores.

El auditor podrá modificar las decisiones sobre la estrategia de auditoría y documentarlas en una fase posterior de la auditoría, especialmente para responder a nuevos riesgos o a aquellos más significativos que sean identificados, como los riesgos con respecto a los estados financieros.

### Efectuar procedimientos de evaluación e identificación de riesgos

El auditor efectúa procedimientos de evaluación de riesgos para entender el negocio de la entidad, su industria y ambiente, sus políticas y prácticas contables y su desempeño financiero.

Se efectúan y se documentan los procedimientos de evaluación de riesgos para:

- Obtener un entendimiento de la entidad.
- Identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades en los estados financieros.
- Determinar la estrategia de auditoría.

- Planear la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos sustantivos y de control.

### Entendimiento del negocio

El entendimiento del negocio de la entidad aborda los siguientes asuntos:

- Su estructura legal y operativa.
- Sus objetivos y estrategia.
- El manejo de las operaciones.
- Sus clientes.
- Sus proveedores.
- Sus empleados.
- Sus inversiones.
- El financiamiento.
- Los entes relacionados.
- Los litigios y reclamos.

### Industria y ambiente de la entidad

El entendimiento de la industria y el ambiente de la entidad incluyen lo siguiente:

- El ambiente de la industria.
- El ambiente económico, político y social.
- El ambiente legal y reglamentario.

### Políticas y prácticas contables de la entidad

El entendimiento de las políticas y prácticas contables de la entidad contemplan lo siguiente:

- La estructura aplicable de emisión de informes financieros, incluyendo:
  - Las nuevas normas de contabilidad y áreas controversiales o que surjan y carezcan de una orientación autoritaria o un consenso.
  - Las indagaciones, investigaciones o medidas de aplicación reglamentarias (correspondientes a la emisión de informes financieros y a impuestos).

- Los cambios en la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, incluyendo la selección y aplicación iniciales.
- Las políticas contables críticas.
- El impacto de la estructura de la entidad en la emisión de informes financieros.

### Desempeño financiero y condiciones de la entidad

El entendimiento del desempeño financiero y las condiciones de la entidad abordan asuntos como:

- Las expectativas externas que pueden ejercer presiones sobre la gerencia.
- Los análisis.
  - preparados por la entidad y los resultados correspondientes.
  - los resultados de los análisis preparados por el equipo de trabajo.
- Los eventos o las condiciones que planteen dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

### Evaluar los controles con respecto a la entidad

El auditor obtendrá un entendimiento del control interno relevante para planear la auditoría, en cuanto a:

- Identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes en los estados financieros.
- Determinar la estrategia de auditoría.
- Planear la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos adicionales de auditoría.

Obtener un entendimiento de los controles a través de la entidad implica evaluar el diseño y la implantación de los componentes individuales de los controles mediante la entidad.

### Resumir los casos o sospechas de mala conducta o comportamiento no ético

El auditor efectuará procedimientos de evaluación de riesgos para identificar los casos de mala conducta o comportamiento no ético, por parte

de la administración de la entidad, su personal o los encargados de la dirección de la entidad, incluyendo asuntos sospechosos de contabilidad y auditoría, y determinará y documentará el efecto de dichos asuntos en el enfoque de auditoría. Este efecto, normalmente, incluye procedimientos adicionales para efectuar un seguimiento sobre los casos conocidos.

### Sostener la discusión sobre evaluación de riesgos y planeación

El auditor sostendrá una discusión sobre la evaluación de riesgos y la planeación con los miembros del equipo de trabajo para compartir lo siguiente:

- La importancia del escepticismo profesional y las responsabilidades de los miembros del equipo de trabajo (que incluyen mantener una mentalidad objetiva, un nivel adecuado de escepticismo profesional y efectuar el trabajo con el principio ético de debido cuidado).
- El entendimiento de la entidad resultante de los procedimientos de evaluación de riesgos.
- La susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a contener errores e irregularidades importantes, a consecuencia tanto de fraude como de error.
- Los riesgos identificados con respecto a los estados financieros y, para las cuentas y revelaciones significativas, con respecto a las aseveraciones y las respuestas planeadas, incluyendo el enfoque de auditoría planeado.
- Las decisiones sobre la estrategia de auditoría.
- Los asuntos que se han de comunicar a los miembros del equipo de trabajo (incluyendo la localidad de origen como otras localidades) que no participen de la discusión.

## 5.6 Identificar los riesgos

Después de documentar el entendimiento de la entidad y de los controles mediante la entidad, se identifican los riesgos de que ocurran errores e

irregularidades en los estados financieros, con respecto a los estados financieros y a las aseveraciones. Se hace referencia a aquellos riesgos que requieran una consideración especial de auditoría como “riesgos significativos”. Los riesgos significativos incluyen los riesgos de fraude y error.

#### Abordar los riesgos de continuación/aceptación de clientes/trabajos

El auditor documentará todos los riesgos identificados en el proceso de continuación/aceptación de clientes/trabajos y se abordará su impacto en la auditoría.

#### Riesgos con respecto a los estados financieros

El auditor determina las respuestas a los riesgos identificados con respecto a los estados financieros, incluyendo los riesgos de fraude, después de considerar los efectos de la evaluación del diseño y la implantación de los controles a través de la entidad.

#### Riesgos inherentes con respecto a las aseveraciones

Para los riesgos inherentes con respecto a las aseveraciones, incluyendo los riesgos de fraude y error, se identifican las cuentas y revelaciones significativas y las aseveraciones correspondientes afectadas. La respuesta a los riesgos con respecto a las aseveraciones se documenta en la Planeación.

## 5.7 Determinar el enfoque de auditoría planeado

El auditor determinará y documentará el enfoque de auditoría planeado con los siguientes pasos:

- Desglosar los rubros de los estados financieros en cuentas y revelaciones significativas, que pueden en sí incluir diversos saldos.
- Correlacionar los riesgos inherentes específicos identificados en los procedimientos de evaluación de riesgos, con las cuentas significativas y aseveraciones correspondientes.

- Identificar otras aseveraciones para cada cuenta significativa con respecto a aquellas por las que se tiene que obtener evidencia de auditoría.
- Considerar si algún riesgo está específicamente relacionado con fraude.
- Desarrollar objetivos de auditoría (por ejemplo, aseveraciones de grupo con respecto a una o más cuentas significativas afectadas por los mismos riesgos y que es probable que se auditen con los mismos procedimientos de auditoría). Es posible que esas cuentas estén relacionadas con las mismas clases de transacciones.
- Enlazar los objetivos de auditoría con los programas de auditoría relevantes.
- Evaluar el riesgo inherente relacionado con cada objetivo de auditoría como “significativo” (por ejemplo, si requieren una consideración especial de auditoría), “moderado” o “bajo”.

El auditor desarrollará el enfoque de auditoría planeado, que puede ser un enfoque de controles o uno sustantivo, con respecto a cada objetivo de auditoría, considerando los riesgos inherentes y cuando es posible adoptar cualquiera de los dos enfoques, la eficiencia y eficacia de cada uno.

Asimismo, determinará si auditará el objetivo como una clase de transacciones, una estimación, otro saldo de cuenta o una revelación.

Con respecto a ciertos objetivos, especialmente los relacionados con las cuentas significativas procesadas por sistemas automatizados, puede que no sea posible o factible obtener toda la evidencia de auditoría que se necesita de los procedimientos sustantivos.

En relación con cada objetivo, el auditor determinará si se tienen planes de efectuar pruebas de la eficacia operativa de los controles y procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalles o una combinación de estos.



# **CAPÍTULO 6**

## Importancia relativa

## 6.1 Importancia relativa

Esta norma de auditoría se relaciona con la responsabilidad del auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría de estados financieros. (NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*).

El concepto de importancia relativa en el contexto de estados financieros generalmente explica que:

Las declaraciones (también conocidas como aseveraciones, representaciones o presentaciones) erróneas, incluyendo las omisiones, se consideran de importancia relativa:

- Si, en lo individual o en su conjunto, pudiera razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas de los usuarios que se apoyan en los estados financieros, tomados estos en su conjunto.

El criterio de importancia relativa se determina a la luz de las circunstancias afectadas y por el tamaño o naturaleza de una declaración errónea, o una combinación de ambos.

Considerando siempre los factores cuantitativos que pueden derivarse de un análisis financiero que ayude a determinar partidas o declaraciones importantes que, si están erróneas, lleven a conclusiones equivocadas, el auditor debe utilizar su juicio para localizar aspectos de importancia de naturaleza cualitativa, como contingencias, compromisos o divulgaciones incompletas en las notas a los estados financieros, actos deshonestos, fraudes y similares.

La determinación sobre asuntos que son de importancia relativa para los usuarios de los estados financieros se basa en una consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su totalidad; por lo tanto, no es posible considerar el potencial efecto de las declaraciones erróneas en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden variar ampliamente.

Sin embargo, se considera que, en una entidad orientada al lucro, los inversionistas son proveedores de capital de riesgo para la empresa y,



entonces, la emisión de estados financieros que cumplan sus necesidades, también cumplirá la mayoría de las necesidades de otros usuarios.

El anterior concepto es el marco de referencia para el auditor al determinar la importancia relativa y establecer sus límites que, a su criterio, necesariamente escéptico, debe establecer al elaborar su planeación, en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas.

Obviamente, la determinación de la importancia relativa por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional, experiencia, habilidad, conocimiento de su cliente y de la industria y la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios que, en principio, es aquella que cumple con el marco de referencia establecido por las normas de información financiera sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

En este contexto, es razonable que el auditor suponga que los usuarios:

- Tienen un conocimiento razonable de las actividades de negocios, declaraciones económicas, de análisis financiero, de normas de información financiera y legales, entre otras.
- Reconocen que los estados financieros auditados son un documento importante, pero no el único y que deben revisar otras fuentes de información para la toma de una decisión.
- Poseen un conocimiento general de la responsabilidad del auditor que sigue las NIA.
- Mantienen una disposición para estudiar la información en los estados financieros con diligencia razonable.
- Entienden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan a niveles de importancia relativa y de que están en línea con las NIA.
- Reconocen y toman en cuenta los efectos de certeza inherentes en la medición de cantidades que se basan en el uso de estimaciones, juicios y en la consideración de hechos futuros que, necesariamente, son cuestiones de naturaleza subjetiva.
- Toman decisiones económicas razonables sobre análisis financiero con base en la información de los estados financieros en su conjunto.

El concepto de importancia relativa lo aplica el auditor, tanto en la planeación como en el desempeño de la auditoría y es un proceso dinámico y continuo que se aplica desde el inicio hasta la entrega de los informes.

La importancia relativa determinada al planear la auditoría no necesariamente establece una cantidad por debajo de la cual las declaraciones erróneas sin corregir, individualmente o en agregado, serán siempre evaluadas como no de importancia relativa. Las circunstancias relacionadas con algunas declaraciones erróneas, pueden hacer que el auditor las evalúe como de importancia relativa, aun si están por debajo de la determinada inicialmente.

Aunque no es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar declaraciones erróneas que pudieran ser de importancia relativa únicamente por su naturaleza, el auditor considera no solo el tamaño, sino la naturaleza de las declaraciones erróneas sin corregir, y las circunstancias particulares de su ocurrencia, al evaluar su efecto en los estados financieros, teniendo en cuenta también los factores cualitativos en adición a los cuantitativos.

Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo.

Si en las circunstancias específicas de la entidad hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuenta o revelaciones para los que pudiera esperarse que las declaraciones erróneas de cantidades menores a la importancia relativa para los estados financieros como un todo, influyeran en las decisiones económicas de los usuarios con base en los estados financieros, el auditor deberá también determinar el nivel o niveles de importancia relativa por aplicar a esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

Como ya se apuntó, este proceso de evaluación de la importancia relativa en la planeación es constante y dinámico, por lo que el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, si es aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones).

En el caso de conocer información adicional o cambios durante la auditoría que hubiera hecho que el auditor determinara una cantidad (o cantidades) diferente(s) inicialmente, esta tiene que ser revisada.

Si el auditor concluye que es apropiada una importancia relativa (y, si es aplicable, un nivel o niveles de importancia relativa para clases de

transacciones, saldos de cuentas o revelaciones) más baja que la inicialmente determinada para los estados financieros como un todo, el auditor deberá determinar si es necesario revisar la importancia relativa y si la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría siguen siendo apropiadas y juzgar oportunamente si estos deben ser modificados hasta lograr la evidencia apropiada.

El auditor deberá documentar sin dejar lugar a dudas el proceso de la determinación de importancia relativa en su planeación, considerando, entre otros, los siguientes factores:

- Importancia relativa específica para los estados financieros como un todo, sujetos a su auditoría.
- Si es razonable el nivel o niveles de importancia relativa para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, tanto cuantitativa como cualitativa.
- Cualquier revisión y modificación al avanzar la auditoría.
- Conclusión final debidamente documentada que no deje lugar a dudas sobre si la determinación de la importancia relativa se conservó o se modificó, según las circunstancias y que los estados financieros en su conjunto están libres de error y fraude de importancia y, que estos, por lo tanto, están razonablemente presentados.

La determinación de la importancia relativa para los estados financieros como un todo es influida por:

- Las leyes, regulaciones u otra autoridad, y por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público y empresas bajo regulación oficial.
- Uso de puntos de referencia (*benchmarks*), factores de éxito, etcétera.
- El entorno mismo de la entidad auditada en caso de que esta sea de pequeño tamaño, de dueño administrador, empresa abierta con varios accionistas, pública, regulada, con operaciones importantes de financiamiento o transacciones internacionales, etcétera.
- El efecto de los impuestos diferidos, en su caso.
- Conocimiento de la economía y negocios, así como su percepción de cambios, que los puedan afectar.

- Aplicación de un porcentaje a un punto de referencia seleccionado como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo. Por ejemplo:
  - Los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, capital, ingreso, gastos y, sobre todo, el resultado neto, utilidades antes de financiamiento e impuestos, etcétera).
  - Si hay partidas en las que suele centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de la entidad en particular (por ejemplo, para fines de evaluar el desempeño financiero, los usuarios pueden tender a centrarse en utilidades netas como punto importante para determinar la importancia relativa en la mente de los usuarios).
  - La naturaleza de la entidad, en qué parte de su ciclo de vida está la entidad y la industria y entorno económico en que opera la entidad, las expectativas de cambio en los hábitos, moda, movimientos sociales, económicos, políticos, tanto nacionales como internacionales, entre otros.
  - La estructura de propiedad de la entidad y la forma en que se financia (por ejemplo, si la entidad se financia solo a base de deuda en vez de capital, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos, y los derechos sobre ellos, que en utilidades de la entidad).
  - La relativa volatilidad del punto de referencia.



# **CAPÍTULO 7**

## Control interno

En la evaluación del control, el auditor debe entender las actividades contables y evaluar los controles de manera que pueda evaluar el riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos, con respecto a cada objetivo de auditoría, y planear el trabajo sustantivo de auditoría. Las actividades que efectúa en la evaluación del control varían de acuerdo con los diferentes objetivos de auditoría.

## 7.1 Definición de control interno

El control interno es el proceso diseñado y ejecutado por los encargados de la dirección de la entidad, la gerencia y otro personal para proveer una certeza razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad con respecto a:

- La confiabilidad de la emisión de informes financieros.
- La eficacia y eficiencia de las operaciones.
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Por lo tanto, el control interno se diseña y se implanta para abordar los riesgos identificados del negocio que amenacen el logro de cualquiera de estos objetivos.

## 7.2 Marco de referencia COSO

En la actualidad, la implementación de los controles requiere de un sistema integral de control interno que garantice su ejecución entre las áreas administrativas y operativas con el fin de ser eficientes, garantizar los activos y el mantenimiento en el transcurso del tiempo del propio sistema, entre otros.

La mayoría de las entidades ha adoptado COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway) como sistema integral y también para evaluar el desempeño del propio sistema. COSO ofrece un método para alinear los riesgos y objetivos de los procesos, utilizando los recursos de

una manera más eficiente, reducir los imprevistos y pérdidas operativas y mejorar la capacidad de respuesta a los riesgos.

Así como la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a que, si los mismos son razonables en sus cifras con respecto a un marco contable, llámese IFRS, NIF o US GAAP, para opinar sobre la efectividad de un sistema de control interno es necesario partir de un marco de referencia sobre el mismo.

La SEC y el PCAOB reconocieron como un marco de referencia adecuado sobre el control interno el emitido por COSO. Si bien reconocen la posibilidad de aplicar otro marco de control interno, el marco de COSO ha sido el más reconocido y aplicado. Bajo las circunstancias del ambiente de negocios que siguió a los escándalos financieros de 2000 y 2008, COSO cubrió cabalmente las necesidades de ese momento.

En el caso de México se ha adoptado como un sistema de evaluación de control interno por los auditores externos y es un marco de control y riesgos aceptado por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).

En mayo de 2013 COSO publicó la actualización al marco integrado de control interno (COSO 2013) que sustituyó al anterior COSO 1992. El nuevo marco es el resultado de una vasta aportación de distintos interesados del ambiente de negocios, firmas de auditoría, participantes en los mercados financieros y estudiosos del tema. Se actualiza periódicamente incluyendo aspectos de TI.

El marco de COSO mantiene la definición y los cinco componentes de control interno, pero al mismo tiempo incluye mejoras y aclaraciones con el objetivo de facilitar el uso y su aplicación en las entidades.

COSO propone desarrollar el marco original, empleando “principios” y “puntos de interés” con el objetivo de ampliar y actualizar los conceptos de control interno previamente planteados sin dejar de reconocer los cambios en el entorno empresarial y operativo.

En esta actualización, COSO propone desarrollar el marco original mediante la inclusión de diecisiete principios de control que representan el elemento fundamental asociado a cada componente del control y que estos deben de estar operando en forma conjunta. Proporciona “puntos de enfoque” o características importantes de los principios; al tiempo que reconoce que el diseño y la implementación de controles relevantes para

cada principio y componente, requiere de juicio y serán diferentes de acuerdo a la organización.

COSO responsabiliza a la administración quien deberá asegurar que cada uno de los componentes y principios relevantes del control interno estén presentes y en funcionamiento, con el fin de contar con un sistema eficaz de control interno para prevenir y detectar errores y fraudes. También concluye que una deficiencia importante en un componente o principio de control no se puede mitigar con eficacia por la función de otros componentes y principios de control, considerando:

- Adaptabilidad del marco de COSO.
- Inclusión de buenas prácticas de Gobierno.
- Fortalecimiento de la rendición de cuentas.
- Relevancia del error y fraude.
- Mayor nivel de competencia de los funcionarios.
- Integración de conceptos como riesgo inherente, nivel de tolerancia.
- Consideraciones sobre los servicios de *outsourcing* y cómo los monitorea la administración.
- Relevancia de los sistemas de información, el tema de TI se relaciona con 14 de los 17 principios.
- Para las entidades registrantes en SEC cuyo marco de control interno sea COSO, la transición fue obligatoria en 2014.
- Si el COSO de 1992 se ha aplicado correctamente, la transición al COSO 2013 no debe originar cambios significativos en los sistemas de control interno de los registrantes en SEC, pero hay que hacer la tarea con tiempo suficiente. En forma semejante las actualizaciones subsecuentes donde se incluyen aspectos de TI.

## 7.3 Componentes del control interno

El enfoque consiste en diseñar e implementar cinco componentes que, al aplicarlos de una manera sistemática y disciplinada, permitan lograr los tres



objetivos que persigue el sistema de control interno, tal como se indica en su definición.

Para el desarrollo de los componentes del modelo COSO, su enfoque hace énfasis en ligar dichos componentes al proceso de evaluación de riesgos contables, considerando que la evaluación de riesgos no es estrictamente un proceso secuencial, donde una fase afecta a la que le sigue, sino que es multidireccional, mediante un proceso interactivo, en donde casi todas las fases pudieran influir en las otras, sus componentes son:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Procedimientos o actividades de control.
- Información y comunicación.
- Supervisión o vigilancia.

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. De manera simultánea se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no solo influye en las actividades de control, sino que también pone de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

### Ambiente de control

**Principio 1:** Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos.

**Principio 2:** El consejo de administración ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno.

**Principio 3:** Establecimiento de estructuras, asignación de autoridades y responsabilidades.

**Principio 4:** Demuestra su compromiso de reclutar, capacitar y retener personas competentes.

**Principio 5:** Retiene a personal de confianza y comprometido con las responsabilidades de control interno.

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad, desde la perspectiva del control interno y que, por lo tanto, son determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia y por el carácter reflejo, los demás agentes en relación con la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina por medio de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas, previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- Filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
- Estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- Integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- Formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- Grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditorías con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de estos hará, en ese mismo orden, la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y, en consecuencia, el tono de la organización.

### Evaluación del riesgo

**Principio 6:** Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos.

**Principio 7:** Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben mitigar.

**Principio 8:** Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgos.

**Principio 9:** Identificar y evaluar cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos de errores y fraudes que afectan las actividades de las organizaciones.

Por medio de la investigación, el análisis de los riesgos relevantes y el punto al que el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello, debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes, a manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel de la organización (interno y externo) como al de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquellos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos, relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento, pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Al establecer los objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

Al respecto, cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- Estimación de su importancia/trascendencia.
- Evaluación de la probabilidad/frecuencia.
- Definición del modo en que se manejarán.

Debido a que las condiciones en las cuales se desenvuelven las entidades suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse, independientemente, tomando en cuenta su importancia y las posibilidades de que pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Aceleración del crecimiento.
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, para anticipar los más significativos mediante sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

### Actividades o procedimientos de control

**Principio 10:** Selección y desarrollo de actividades de control que contribuyan a mitigar los riesgos a niveles aceptables.

**Principio 11:** La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos.

**Principio 12:** La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos.

Las actividades de control están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Dichas actividades se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos, según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de leyes y reglamentos.

En muchos casos, las actividades de control pensadas para un objetivo suelen ayudar a otros: las operacionales pueden contribuir a las relacionadas con la confiabilidad de la información financiera, estas al cumplimiento normativo y así sucesivamente.

A su vez, en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo/correctivos,
- Manuales/automatizados o informáticos,
- Gerenciales o directivos.

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control y es preciso que los agentes conozcan cuáles les competen, por lo que se debe explicitar claramente tales funciones.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos,

análisis de consistencia.

- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento.

Es necesario remarcar la importancia de contar con buenos controles de las tecnologías de información, pues estas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones.

A su vez, los avances tecnológicos requieren una respuesta profesional calificada y anticipativa desde el control.

### Información y comunicación

**Principio 13:** Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

**Principio 14:** Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno.

**Principio 15:** Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos.

Así como es necesario que todos los agentes conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones y responsabilidades), es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo que llegue de manera oportuna a todos los sectores, permitiendo asumir las responsabilidades individuales.

La información operacional, financiera y de cumplimiento, conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones. Está conformada no solo por datos generados internamente, sino por

aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y muchas veces funcionan como herramientas de supervisión mediante rutinas previstas para tal efecto. No obstante, resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo tanto, deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, mediante la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones para un mejor seguimiento y control de las mismas.

Ya que el sistema de información influye sobre la capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquel resulta de gran trascendencia y se refiere, entre otros, a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendiendo en ello los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno.

Asimismo, el personal tiene que saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles son los comportamientos esperados, de qué manera deben comunicar la información relevante que generen.

Los informes deben transferirse adecuadamente por medio de una comunicación eficaz. Esto es, en el más amplio sentido, incluyendo una circulación multidireccional de la información: ascendente, descendente y transversal.

La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados es tan importante como los manuales de políticas, memorias, difusión

institucional, canales formales e informales. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

### Actividades de monitoreo

**Principio 16:** Se llevan a cabo evaluaciones sobre la marcha y por separado para determinar si los componentes del control interno están presentes y funcionando.

**Principio 17:** Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo la alta administración y el consejo de administración.

Incumbe a la dirección la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado y que funcione para prevenir y detectar errores y fraudes y, luego, un sistema estable para corregir controles que no están funcionando adecuadamente.

Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo, debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.

Nuevamente se hace énfasis en el objetivo de asegurar que el control interno funciona adecuadamente, mediante dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales. Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y arraigadas a la gestión, generan respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevinientes.

En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones:

a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que estos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continuada.



- b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación), la auditoría interna (incluida en el planeamiento o solicitada especialmente por la dirección), y los auditores externos.
- c) Constituyen en sí todo un proceso dentro del cual, aunque los enfoques y técnicas varíen, priman una disciplina apropiada y principios insoslayables.
- d) La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema: que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos, y que resulten aptos para los fines perseguidos.
- e) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o por medio de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.
- f) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad. Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces, aun cuando un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los empleados. El auditor debe descubrir estos controles, evaluarlos y probar su utilidad. La naturaleza y el nivel de la documentación requieren mayor rigor cuando se necesite demostrar la fortaleza del sistema ante terceros.
- g) Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:
- Alcance de la evaluación.
  - Actividades de supervisión continuadas existentes.
  - Tarea de los auditores internos y externos.
  - Áreas o asuntos de mayor riesgo.
  - Programa de evaluaciones.
  - Evaluadores, metodología y herramientas de control.
  - Presentación de conclusiones y documentación de soporte.
  - Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas mediante los diferentes procedimientos de supervisión, deben ser

comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes.

Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser, tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

## 7.4 Relación de los controles internos con el alcance de la auditoría

Se logran los objetivos de auditoría cuando se obtiene evidencia de auditoría en una de las siguientes formas de:

- Evaluar el diseño y la implantación de los controles internos, probar su eficacia y efectuar los procedimientos sustantivos de auditoría.
- Efectuar solo procedimientos sustantivos de auditoría.

El alcance de la evidencia de auditoría que se necesita de los procedimientos sustantivos depende de los resultados de la evaluación de los controles, por medio de las pruebas de eficacia operativa.

Se planea confiar en los controles para reducir el alcance de los procedimientos sustantivos cuando:

- Es más eficiente evaluar el diseño y la implantación y probar la eficacia operativa de los controles relevantes.
- No es posible ni práctico lograr nuestro objetivo de auditoría con la evidencia de auditoría obtenida solo de los procedimientos sustantivos de auditoría.
- El entendimiento del sistema de información de la entidad que es relevante a la emisión de informes financieros nos permite identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes que correspondan directamente al registro y la preparación de estados financieros.

A continuación, se presenta un resumen de las actividades de la evaluación del control interno:

| <p><b>Alcance de auditoría</b></p> | <p><b>Estudio y evaluación del control interno</b><br/>Evaluación preliminar</p>                                                                                                                         | <p><b>Pruebas de cumplimiento</b></p>                                                       | <p><b>Evaluar el riesgo obtenido</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Confianza en controles</p>      | <p>El ambiente de control.<br/>La evaluación de riesgos.<br/>Los sistemas de información y comunicación.<br/>Los procedimientos de control.<br/>La vigilancia.<br/>Estimaciones contables<br/>Fraude</p> | <p>Selección de controles.<br/>Evaluación del diseño.<br/>Evaluación de la efectividad.</p> | <p><b>Riesgo inherente:</b><br/>Potenciales errores importantes en los rubros específicos de los estados financieros.</p> <p><b>Riesgo de control:</b><br/>Potenciales errores por encima de la importancia relativa, que no sean prevenidos o detectados oportunamente, por el sistema del control interno.</p> |
| <p>Revisión sustantiva</p>         | <p>Documentar el control interno hasta su evaluación preliminar.</p>                                                                                                                                     |                                                                                             | <p>Evaluar el riesgo inherente.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                              |

## 7.5 Evaluación del control interno contable

Para evaluar de manera satisfactoria el sistema de control interno contable, se recomienda determinar una “materialidad contable” combinada con el enfoque “de lo macro a lo específico”; de tal manera que el esfuerzo de documentación garantice someter a evaluación los aspectos de riesgo contable más importantes.

La documentación y evaluación del sistema de control interno contable debe llevar a determinar si se cumplen las aseveraciones (manifestaciones, afirmaciones) financieras que la administración expresa cuando emite sus estados financieros; para tal efecto, el concepto del sistema de control interno contable lo definimos de la siguiente manera:

- **Sistema de control interno.** Es la acción establecida por la dirección, la gerencia y el personal de una entidad diseñada para proporcionar una seguridad razonable con respecto al cumplimiento de los objetivos de la organización.
- **Sistema de control interno contable.** Es cualquier acción establecida por la empresa, diseñada para apoyar las aseveraciones financieras de la administración para dar confianza a la información financiera que genera.

Durante la evaluación, forzosamente, deberán cubrirse por los menos los componentes:

- Confiabilidad de la emisión de informes financieros.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Cuando un entendimiento del control interno plantea dudas sobre la factibilidad de auditar los estados financieros de una entidad, el auditor debe considerar si emitir una opinión con salvedad o una abstención de opinión, pero, en algunos casos, puede que el único recurso sea retirarse del trabajo.

Obtener un entendimiento del control interno significa evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implantado. Evaluar el diseño del control significa considerar si este, de manera individual o en combinación con

otros controles, puede prevenir o detectar y corregir, eficazmente, los errores y fraudes importantes.

Deben evaluarse los cinco componentes de control interno: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y vigilancia, también será pertinente considerar por separado la evaluación de las estimaciones contables y consideraciones del fraude.

### Estimaciones contables

La administración puede establecer controles para contribuir a reducir los riesgos potenciales sobre las estimaciones o las revelaciones contables:

- El desarrollo de estimaciones o revelaciones contables con la participación de personal calificado y con experiencia, incluyendo expertos externos.
- La revisión y aprobación por parte de los niveles más altos de la gerencia de los factores relevantes y el desarrollo de las premisas.
- La revisión periódica de los métodos para desarrollar los factores y las premisas.
- La comparación de estimaciones contables efectuadas en los periodos anteriores con los resultados obtenidos en los periodos siguientes.
- La consideración por parte de los niveles correspondientes de la gerencia de si las estimaciones y revelaciones contables son coherentes con los planes operacionales de la entidad.

Puede que resulte difícil para la gerencia establecer controles que sean eficaces con respecto a los juicios que se requieren en las estimaciones o revelaciones contables. La dificultad puede ser mayor, debido a que es posible que sea necesario modificar los juicios cuando cambien las circunstancias económicas y de la industria.

### Consideraciones sobre el fraude en una auditoría de estados financieros

La administración también debe establecer controles porque es la principal responsable para reducir los riesgos potenciales de fraude, además de los

errores involuntarios o las modificaciones de información financiera que se convierten de alguna manera en fraudes.

Cuando se habla de fraudes se hace referencia a las distorsiones provocadas en el registro de operaciones y la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo) u ocultar obligaciones que impactan actualmente o a futuro, significativamente, los estados financieros bajo examen.

Hay dos fraudes, básicamente:

- El de comisión donde se deja evidencia de una manipulación de registro o documentación.
- El de comisión donde no hay una huella visible dentro de la empresa porque el que hace el hecho deja pasar, omite, etc. y el beneficio lo recibe exteriormente (cohecho, corrupción).

Los controles contra el fraude son aquellos cuyo propósito específico es abordar los riesgos de fraude, como los riesgos con respecto a los estados financieros por falta de supervisión y los riesgos relacionados con un saldo de cuenta, clase de transacción o aseveración específica en los estados financieros.

## 7.6 Revisión preliminar del control interno, estimaciones, fraudes y errores

Una vez conocidas las características de la empresa y su administración, se documenta el entendimiento sobre el ambiente de control y la evaluación de riesgos por parte de la administración.

La descripción de los procesos de control sobre las áreas de mayor riesgo y el grado de confianza de los controles.

### Pruebas de cumplimiento

Su objetivo es verificar que los procedimientos de control son eficientes y se puede confiar en los procesos a manera de reducir las pruebas sustantivas

(cumplen o no con su cometido).

Su naturaleza y alcance varían en función de las empresas y la calificación de los riesgos y, principalmente, incluyen:

- Documentación y evaluación de procesos determinados por las actividades preponderantes.
- Identificación de puntos importantes de control y comprobación de cumplimiento examinando los documentos y procedimientos aplicables.
- Utilización de cuestionarios.
- Examen documental por actividad.
- Comunicación de desviaciones oportunas e inmediatas, una vez concluido el trabajo preliminar.
- Otros procesos aleatorios.

El auditor es quien da consideración al impacto de errores, desviaciones o fraudes:

- **Riesgo inherente:** potenciales errores importantes en los rubros específicos de los estados financieros.
- **Riesgo de control:** potenciales errores por encima de la importancia relativa, que no sean prevenidos o detectados, oportunamente, por el sistema del control interno.

Con base en el riesgo inherente y la evaluación de la efectividad del control interno se diseñan las pruebas de auditoría que minimizan el riesgo de detección, tanto de errores como de fraudes. A menor riesgo inherente de control (prevención) mayor riesgo de detección.

### Procedimientos para el estudio y evaluación del control interno

El auditor debe determinar qué controles evaluar, considerando los siguientes factores:

- Naturaleza de los controles implementados por la gerencia (de carácter preventivo o detector).
- Riesgo que aborda el control.

- Importancia de cada control para lograr los objetivos y si se requiere más de un control para lograr un objetivo.
- Número de aseveraciones distintas que aborda cada control.
- Riesgo de que los controles puedan no funcionar eficazmente.
- Aplicación incorrecta de los principios contables, incluyendo la competencia de los individuos y su capacidad para interpretar y aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Control circundante débil.
- Error y fraude por parte de la gerencia, posiblemente por medio de asientos de diario (incluyendo su manipulación electrónica).
- Sistemas computarizados de información diseñados incorrectamente y malversación de activos.
- Supervisión ineficaz de los controles.
- Incursionar en áreas de negocios o suscribir transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia.

Los procedimientos para evaluar el diseño y la implantación de los controles incluyen:

- Inspección de documentos y registros.
- Observación y seguimiento de los controles que se ejecutan.
- Indagaciones con el personal correspondiente (este procedimiento y el anterior, por sí solos, no son suficientes para proveer evidencia de auditoría adecuada para respaldar una conclusión sobre la eficacia y el diseño de un control; por lo tanto, los cambian con otros procedimientos).
- Efectuar un “recorrido, seguimiento, walktthrough” en el que se rastrea una transacción; mediante cada paso del sistema de información relevante, se ve, se sigue, se interroga, la emisión de informes financieros.

Por medio de lo anterior se prueba que existe y es efectiva la estructura de control interno, junto con otras pruebas de cumplimiento y sustantivas, la cual está basada en sus cinco elementos, estimaciones contables y consideraciones del error y fraude.



## Ambiente de control

Entendimiento de que las características personales, filosofía y forma de pensar de los administradores, así como la asignación de responsabilidades, promueven un ambiente de control que da confianza al proceso contable.

Incluye el conocimiento de:

- Características e integridad de la administración y habilidades para sus funciones.
- Compromiso de la administración sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- Compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas y controles efectivos.
- Estructura de la organización.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Método para asignar autoridad y responsabilidad.
- Método de control administrativo.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas.

## Evaluación de riesgos

Conocer cómo la entidad establece procedimientos para identificar, analizar y administrar los riesgos provenientes de eventos o circunstancias internas o externas.

## Información y comunicación

Información: políticas, métodos y registros que identifican, reúnen, analizan, clasifican, registran y producen información cuantitativa.

Comunicación: medios y formas para comunicar funciones y responsabilidades dentro de la estructura de control.

Grado de utilización de sistemas de cómputo y su complejidad.

Sistema contable a partir del mayor general y sus principales aplicaciones.

## Actividades de control

Listado de las principales aplicaciones y una descripción de los controles en su proceso. Inicio de las transacciones, control de movimientos intermedios y finales. Complejidad del proceso, por ejemplo:

- Compras/recepción–control de inventarios–costos.
- Cuentas por pagar–tesorería.
- Pedidos de clientes–embarque–facturación.
- Contabilización de gastos, adquisición de activos fijos y depreciación.
- Otras transacciones no rutinarias.
- Nóminas–pago–registro.

### Supervisión

Cerciorarse de que la administración cumple con los procedimientos de control establecidos y si estos son suficientes:

- Evidencia del cumplimiento.
- Auditoría interna: herramienta importante.

### Estimaciones contables

Dirigido a minimizar riesgos de errores y fraudes importantes, con atención a controles clave como:

- Reconocimiento de la entidad en cuanto a la necesidad de crear estimaciones.
- Existencia y adecuada custodia de la información relevante que respalda las estimaciones.
- Personal capacitado para el cálculo de las estimaciones.
- Autorización y supervisión de funcionarios responsables.
- Evaluación de las estimaciones con base en los eventos realizados con posterioridad o de su congruencia con los planes operativos de la entidad.
- Participación de especialistas, en su caso.

## Consideraciones sobre el fraude en una auditoría de estados financieros

Distorsiones provocadas en el registro de operaciones y la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo) u ocultar obligaciones que impactan actualmente o a futuro, de manera significativa, los estados financieros bajo examen.

### Dos clases

Fraudes relacionados con la información financiera. No aplicación correcta de normas de información financiera.

### Factores de riesgo de fraude

- Incentivos a los administradores sobre resultados y otros parámetros.
- Falta de controles, ineficientes o no se respetan.
- Falta de valores éticos o un ambiente propicio para cometer fraude.  
Colusión interna y con terceros.

### Evaluación del riesgo de fraude

- Discusión entre los miembros del equipo de auditoría.
- En la etapa de planeación: observación de posibilidades, debido a los cambios en la organización u otros factores.
- Durante el curso del trabajo: utilizando el escepticismo profesional, observando cualquier tipo de condiciones o circunstancias que puedan generar un fraude.
- Consideración de factores externos conocidos, además de los internos,
- Participación de expertos, en su caso,
- Obtención de la opinión de la administración sobre riesgos de error y fraude,
- Consideración a cualquier otro factor proveniente de fuentes diversas al propio cliente.
- Conocimiento de síntomas provenientes de comunicaciones de empleados o terceros.

- Entendimiento de la administración sobre los riesgos y controles establecidos, así como políticas y procedimientos para prevenir, detectar y dar seguimiento (correctivo) a los mismos,
- Comunicación a los empleados de las políticas y el respeto al comportamiento.

## 7.7 Pruebas de cumplimiento

### Características de los elementos manuales y automatizados del control interno

La mayoría de las entidades usan la TI para fines de emisión de informes financieros y operativos. Cuando la TI se utiliza extensamente siempre hay elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre los elementos manuales y los automatizados varía.

En ciertos casos, en especial en las entidades más pequeñas y menos complejas, es posible que los sistemas sean manuales. En otros casos, el alcance de la automatización puede variar y algunos sistemas ser sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales y otros, inclusive dentro de la misma entidad, ser predominantemente manuales.

Como resultado de esto, es posible que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados cuyas características sean relevantes a nuestra evaluación de riesgos y a los procedimientos adicionales de auditoría basados en esta.

El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que se inician, autorizan, registran, procesan y presentan las transacciones.

Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos tales como las aprobaciones y revisiones de las actividades y las conciliaciones y el seguimiento de las partidas de conciliación. Por otra parte, una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, autorizar, registrar, procesar y presentar las transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico reemplazan los documentos de papel, como los pedidos de

compra, las facturas, los documentos de embarque y los registros contables correspondientes.

### Controles automatizados

En general, la TI provee beneficios potenciales de eficacia y eficiencia para el control interno de una entidad, debido a que le permite:

- Aplicar de manera consistente reglas comerciales predefinidas y efectuar cálculos complejos para procesar altos volúmenes de transacciones o datos.
- Mejorar la puntualidad, disponibilidad y exactitud de la información.
- Facilitar el análisis adicional de la información.
- Mejorar la capacidad de supervisar la ejecución de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos.
- Reducir el riesgo de que se evadan los controles.
- Mejorar la capacidad de lograr la segregación eficaz de funciones, mediante la implantación de controles de seguridad en las aplicaciones, las bases de datos y los sistemas operativos.

La TI también presenta riesgos específicos para el control interno de la entidad, que incluyen:

- Dependencia de sistemas o programas que procesan incorrectamente la información o la información incorrecta, o bien, ambas cosas.
- Acceso no autorizado a información que pueda resultar en la destrucción de esta o cambios incorrectos a la misma, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes o el registro incorrecto de transacciones. Pueden surgir riesgos específicos cuando varios usuarios tienen acceso a una base común de datos.
- Posibilidad de que el personal del PED obtenga privilegios de acceso que excedan los necesarios para cumplir sus funciones asignadas y, por lo tanto, destruyan la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados a los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a los sistemas o programas.
- No efectuar los cambios necesarios a los sistemas o programas.

- Intervención manual indebida.
- Pérdida potencial de datos o imposibilidad de obtener acceso a los datos, según se requiera.

### Controles manuales

Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más propicios cuando se requiere juicio y discreción, como en las siguientes circunstancias:

- Transacciones significativas, poco usuales o no recurrentes.
- Circunstancias en las que es difícil definir, anticipar o predecir los errores.
- En circunstancias que evolucionan y que requieren una respuesta de control que exceda del alcance de un control automatizado existente.
- Para supervisar la eficacia de los controles automatizados.

### Controles generales de TI

Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que corresponden a muchas aplicaciones y que respaldan el funcionamiento eficaz de los controles de aplicación y de los controles manuales que tienen un componente del TI y contribuyen a garantizar la operación adecuada permanente de los sistemas de información.

Es posible que los controles de aplicación en operaciones de alto volumen y de transformación, donde las pruebas tradicionales no ofrecen la evidencia suficiente, no resulten eficaces, excepto en caso de que existan controles generales de TI que los respalden.

Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos normalmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- La seguridad del acceso a los programas y datos.
- Cambios a los programas, incluyendo su mantenimiento, que abarquen tanto los sistemas operativos como las aplicaciones del TI.
- Desarrollo de programas que incluyan tanto los sistemas operativos como las aplicaciones del TI.
- Operaciones de computadoras.

## Computación de usuarios

El hecho de proveer a los usuarios las herramientas para asistirlos a tomar decisiones no elimina la necesidad de los controles generales de TI. El producto de los procesos de computación de usuarios tiene la forma de un documento autoritario en el que la gerencia confía para la emisión de informes financieros. Cuando una organización usa la computación de usuarios como parte de los procesos de emisión de informes financieros, deben adoptarse controles para lograr los mismos objetivos.

## Procesamiento de información

Los dos grupos generales de actividades de control de los sistemas de información son: controles generales y de aplicación.

Los controles de aplicación corresponden al procesamiento de las aplicaciones individuales. Estos contribuyen a garantizar que las transacciones ocurrieron, se autorizaron, registraron y procesaron, íntegra y exactamente.

Algunos ejemplos de controles de aplicación:

- Configuración de sistemas/correlación de cuentas.
- Informes de excepciones/correcciones.
- Controles de interface/conversión.

## Segregación de funciones

La segregación de funciones incluye asignarles a diferentes personas las responsabilidades de autorizar las transacciones, registrarlas y mantener la custodia de los activos, y tiene el propósito de reducir las oportunidades de hacer posible que una persona esté en una posición que le permita cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

La segregación eficaz de funciones reduce el riesgo de que una persona pueda desempeñar funciones que sean incompatibles. Los ejemplos de la segregación de funciones incluyen presentar, revisar y aprobar las conciliaciones y la aprobación, así como el control de los documentos.

En un ambiente automatizado la gerencia puede usar el acceso al sistema para cerciorarse de que las oportunidades de acceso individual estén

limitadas, de acuerdo con las responsabilidades del trabajo y las políticas del negocio.

Un riesgo importante en los sistemas TI, como se ha venido informando, es que una persona mantenga el control de registro y custodia, el que registra no puede asesar a los sistemas y viceversa.

### Revisiones del desempeño

Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis del desempeño logrado, en comparación con presupuestos, pronósticos y el desempeño del periodo anterior; además, relacionar diferentes conjuntos de datos, de las operaciones o financieros, entre sí, junto con el análisis de las relaciones y de las medidas de investigación y correctivas; comparar los datos internos con las fuentes externas de información y revisar el desempeño de las funciones o las actividades, tal como la revisión hecha por el gerente encargado de los préstamos personales de un banco de los informes emitidos por sucursal, región y tipo de préstamo, con respecto a las aprobaciones y cobros de los mismos.

Algunos ejemplos de revisiones del desempeño:

- Indicadores clave del desempeño.
- Revisión de la gerencia.
- Conciliación.

### Controles físicos

Estas actividades comprenden la seguridad física de los activos, incluyendo:

- Resguardos adecuados como las instalaciones que impidan el acceso a los activos y registros.
- Controles de acceso a los programas de computadora y los archivos de datos.
- Conteo y comparación, periódicos, con los montos indicados en los registros de control.

### Oportunidad de las pruebas de controles



La oportunidad se refiere al momento en que se efectúen los procedimientos de auditoría, el periodo o la fecha a los que aplica la evidencia de auditoría. El auditor debe considerar que los controles internos estaban en uso en los momentos relevantes durante el periodo sujeto a auditoría.

Al efectuar pruebas de controles antes del final del periodo, se debe considerar la evidencia adicional que se requiere, con respecto al periodo restante.

Cuando se considera que es necesario efectuar los procedimientos de auditoría, se debe tomar en cuenta:

- El control circundante.
- La disponibilidad de la información relevante.
- La naturaleza del riesgo.
- El periodo o la fecha a que corresponde la evidencia de auditoría.

La oportunidad de las pruebas de controles depende del objetivo y determina el periodo de dependencia en esos controles. Si se prueban los controles en un momento específico, solo se obtiene evidencia de auditoría de que los controles funcionaron eficazmente en ese momento. Sin embargo, si se prueban los controles mediante un periodo, se obtiene evidencia de auditoría de la eficacia de la operación de los controles durante ese periodo.

La evidencia de auditoría que corresponde solo a un momento determinado puede ser suficiente para nuestro propósito; por ejemplo, cuando se prueban los controles sobre el conteo del inventario físico de la entidad al final del periodo o los controles sobre la preparación de los estados financieros. Por otra parte, si requiere evidencia de auditoría de la eficacia de un control durante un periodo (por ejemplo, los controles sobre las ventas), es posible que la evidencia de auditoría que corresponda solo a un momento determinado no sea suficiente y se deban complementar las pruebas con otras pruebas de controles para proveer evidencia de auditoría de que el control funcionó, eficazmente, en los momentos relevantes durante el periodo sujeto a auditoría.

Antes del final del periodo, podría suceder que la entidad implante cambios a sus controles para que sean más eficaces o eficientes o para abordar deficiencias de control. En ese caso, se evalúa cómo el diseño y la eficacia

operativa de los controles antiguos se relacionan con nuestra confianza en los controles con respecto a los objetivos específicos de auditoría.

Cuando se efectúa trabajo de auditoría antes del final del periodo, se considera el riesgo potencialmente mayor de que no se detecte un error o fraude significativo que pueda existir al final del periodo.

Se reduce ese riesgo de auditoría potencialmente mayor, mediante trabajo adicional de auditoría que abarque el periodo restante, de manera que nos provea una base razonable para extender las conclusiones de auditoría al final del periodo.

## 7.8 Alcance de las pruebas de controles

Cuando se prueban controles, se usa el juicio profesional para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría. Se diseñan los procedimientos de auditoría para que sean lo suficientemente extensos para proveer una certeza razonable de que los controles funcionaron de modo eficaz durante todo el periodo.

El alcance incluye la cantidad de un procedimiento específico de auditoría que se ha de efectuar como, por ejemplo, el tamaño de la muestra o la cantidad de observaciones de una actividad de control. El alcance de un procedimiento de auditoría se determina después de considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado y el grado de certeza que se tiene. Es decir, específicamente, se incrementa el alcance de los procedimientos de auditoría a medida que aumenta el riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos. Sin embargo, aumentar el alcance de un procedimiento de auditoría resulta eficaz solo si este, en sí, es relevante al riesgo específico; por lo tanto, la naturaleza del procedimiento de auditoría es la consideración más importante.

El alcance de las pruebas es adecuado cuando se efectúa una combinación de diversos procedimientos de auditoría.

## 7.9 Conclusión sobre la eficacia de los controles

Se prueba la eficacia operativa de los controles para proveer evidencia de auditoría que permita modificar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de las pruebas sustantivas. Sin embargo, si se identifican excepciones durante las pruebas, hay que considerar si estas indican una deficiencia de control y si esta deficiencia o un conjunto de ellas, representa una debilidad importante que se comunica a la administración y a los encargados de la dirección de la entidad. También se considera el impacto de las deficiencias de control del enfoque planeado de auditoría en la evaluación del riesgo de control interno.

Con respecto a cada objetivo de auditoría, en cuanto a si ha adoptado un enfoque de controles, se documenta la evaluación del riesgo de control y se provee un razonamiento. También deben documentarse los riesgos no mitigados por los controles y estos, junto con los riesgos inherentes específicos correspondientes al objetivo de auditoría, se consideran al determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos sustantivos, que han de efectuarse con respecto al objetivo de auditoría.

Si se ha evaluado el diseño y la implantación de un control como eficaz, y las pruebas de la eficacia operativa no identifican ningunas excepciones, entonces se llega a la conclusión de que el control funciona eficazmente.

### Excepciones descubiertas durante las pruebas

El concepto de la eficacia del funcionamiento de los controles reconoce que pueden ocurrir ciertas excepciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las excepciones a los controles prescritos pueden ocasionarse debido a factores como: cambios en el personal clave, fluctuaciones significativas en el volumen de las transacciones por temporadas y errores humanos.

Cuando se detectan esas excepciones durante las pruebas de controles, se requieren indagaciones específicas para entender esos asuntos y sus consecuencias potenciales como, por ejemplo, indagar sobre la oportunidad de los cambios de personal en las funciones clave de control interno.

### Deficiencias de control

Una deficiencia de control puede consistir en una deficiencia del diseño o de la operación. Esta existe cuando falta un control necesario o un control existente no está debidamente diseñado de manera que, aunque funcione

según su diseño, no siempre se satisface el objetivo de control. Una deficiencia de la operación existe cuando un control debidamente diseñado no funciona según su diseño o la persona que lo ejecuta no posee la autoridad o la capacidad necesaria para ejecutarlo de manera eficaz.

Si los resultados de las pruebas de control demuestran que los controles internos no están diseñados ni funcionan eficazmente, se evalúa el riesgo de control como que los controles son eficaces y se modifica la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría que se tiene intención de efectuar.

Las debilidades importantes se comunican por escrito a los encargados de la dirección de la entidad y a la gerencia (esta situación de informar al gobierno corporativo o similares es normativa), y en la comunicación se explica que solo se incluyen las debilidades percatadas como resultado de la auditoría y que la auditoría no se ha diseñado para determinar la suficiencia del control interno para propósitos de la administración.

### Documentación de deficiencias

Algunos ejemplos de factores que se consideran para documentar las deficiencias en el control interno sobre la emisión de informes financieros son:

- Frecuencia de las excepciones.
- Probabilidad de que la deficiencia pueda resultar en un error e irregularidad.
- Magnitud de que ocurran errores e irregularidades potenciales como resultado de la deficiencia.
- Importancia del control que es deficiente, incluyendo el grado al que otros controles eficaces logran los mismos objetivos de control.
- Naturaleza de los saldos de cuenta, las clases de transacciones o las revelaciones afectados por la deficiencia y las aseveraciones correspondientes en los estados financieros.
- Impacto de las deficiencias en los controles indirectos (por ejemplo, los controles generales de TI y otros controles predominantes) que respaldan el funcionamiento de los controles en los que se tiene intención de confiar.

Se documentan las deficiencias en el control interno sobre la emisión de informes financieros que tienen un efecto significativo en el enfoque de auditoría.

Se documentan las deficiencias de control con respecto a las actividades que se identificaron en las pruebas de control, relacionadas con el objetivo de auditoría correspondiente.



# **CAPÍTULO 8**

## Técnicas de auditoría

## 8.1 Técnicas de auditoría

Son los métodos (técnicas – herramientas) prácticos que el auditor utiliza para obtener y comprobar la evidencia obtenida en cuanto a su razonabilidad, persuasiva, sin dejar lugar a dudas, como soporte de su opinión profesional.

Es importante resaltar que una sola técnica no será suficiente para confirmar que se obtuvo la evidencia adecuada, por la aplicación de otras técnicas de auditoría, con el alcance y la oportunidad determinadas, es decir, una combinación de técnicas forma un procedimiento de auditoría.

En general, las técnicas de auditoría son las siguientes:

### Estudio general

Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias, desde operaciones circundantes, administración, controles internos, recursos humanos, etc., de hecho, es la técnica del conocimiento del cliente, de lo que es importante, de los riesgos que conlleva, de cuáles controles existen para mitigar esos riesgos y concluir con procedimientos precisos y específicos para llevar su examen.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, quien, basado en su preparación y experiencia y, sobre todo su juicio, podrá obtener de los datos e información de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial.

### Análisis

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas, es decir, con un resultado significativo para los propósitos del auditor.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes:

- **Análisis de saldos.** Existen cuentas en las que los distintos movimientos registrados en estas, son compensaciones unos de otros; por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales o parciales de los cargos por ventas. En este caso, el saldo de la cuenta está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se registraron en la cuenta, en donde se pueden analizar solo aquellas partidas que forman parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis de saldo.

Para este tipo de saldos, normalmente, se aplican pruebas de cumplimiento o de detalle.

- **Análisis de movimientos.** En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de estas; por ejemplo, en las cuentas de resultados, activos fijos, operaciones continuas como las ventas, pagos y en algunas cuentas de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien, por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo de la cuenta.

Para este tipo de saldos, normalmente, se aplican pruebas sustantivas.

## Inspección

Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, en especial por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.



En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden estar amparadas por títulos, documentos o libros especiales, en los cuales, de una manera fehaciente, quede la constancia de la operación realizada. En estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

Esta es una técnica bastante socorrida por el auditor que inspecciona la documentación original, o bien, aquella que sin ser original produce la evidencia suficiente para que el auditor quede satisfecho, sobre todo en ambientes digitales, por ejemplo, documentos escaneados, enviados por medios electrónicos, etcétera.

### Confirmación

Obtención de una comunicación escrita por parte de una persona independiente de la empresa examinada, que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de confirmar de una manera válida.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y que puede ser aplicada de diferentes formas:

- **Positiva.** Se envían los datos y se pide que contesten si están o no conformes. Este tipo de confirmación se utiliza, preferentemente, en cuentas de clientes, proveedores.
- **Negativa.** Se envían los datos y se pide contestación, solo si están inconformes. En general, se utiliza para confirmar altos volúmenes de activos o pasivos (en casos de tiendas que venden a crédito a muchas cuentas por cobrar).
- **Indirecta, ciega o en blanco.** No se envían los datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. En general, se utiliza para confirmar pasivos a instituciones de crédito, partes relacionadas, etc.

Esta técnica es la recomendada por la clase de evidencia que se obtiene, pues proviene de un tercero y no dentro de la empresa; sin embargo, el

auditor debe tener precaución de que la forma de envío sea hecha personalmente, verificando la autenticidad de las direcciones, esto adquiere principal atención en los casos en que se hacen confirmaciones por medio de medios electrónicos, correos, recepción de confirmaciones fiables, etc. En ocasiones no se confirma el saldo sino, en las circunstancias, solo una o varias partidas, por ejemplo, se verifica si ciertas facturas fueron solicitadas y, en su caso, pagadas.

## Investigación

Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones, realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores, mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

Esta técnica es innata al carácter del auditor que consiste en ver, conocer, comprobar, que haga sentido, prácticamente la aplica durante toda la auditoría.

## Declaración

Manifestación por escrito con la firma de los interesados (de preferencia con testigos o del grupo involucrado en la cuestión), del resultado de las investigaciones realizadas por el auditor con los funcionarios y empleados de la empresa. Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan, por ejemplo: la declaración sobre la conveniencia de establecer las estimaciones necesarias en cuentas de cobro dudoso, inventarios obsoletos.

Aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas, o bien, tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

Tanto los hechos y evidencias como las conclusiones obtenidas por el auditor se comparten con los funcionarios de la compañía en forma escrita,

evitando posteriores discrepancias.

El uso de correo electrónico es un buen medio para obtener este tipo de declaraciones, en ocasiones el auditor formula el escrito de lo discutido y se pide la confirmación de la(s) parte(s) involucrada(s).

### Certificación

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado, por lo general, con la firma de una autoridad.

Normalmente se refieren a eventos realizados por las autoridades, notarios o peritos, por ejemplo, en revaluaciones, valores justos, etc.

Esta técnica tiene fuerza importante por provenir de un tercero calificado, pues se confía en su profesionalismo y la manera formal en que rinde sus certificaciones.

### Observación (seguimiento)

Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos. El auditor se cerciora de la forma en que el personal de la empresa realiza ciertas operaciones. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando cómo se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

También llamada de seguimiento (*follow up*) consiste en ver, observar, seguir unas operaciones en particular, se aplica en transacciones digitales; por ejemplo, cómo se autorizan los créditos, avisos de embarque, elaboración de la factura, etc.

### Cálculo

Verificación matemática de alguna partida. Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

En la aplicación de la técnica del cálculo es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados originalmente calculados sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones

individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo, lo mismo para la depreciación, cálculos globales de ciertos servicios mensuales elevados al año.

Esta técnica (vulgo: “amarres”) es utilizada en el análisis financiero para juzgar la razonabilidad de variaciones y razones.

## 8.2 Pruebas sustantivas

Los procedimientos sustantivos de auditoría se efectúan para responder a la evaluación del riesgo de que ocurran fraudes y errores significativos con respecto a cada objetivo de auditoría que sea relevante a los saldos de cuentas, clases de transacciones y revelaciones que sean importantes. Es lograr la evidencia total, la esencia del saldo o de la transacción.

Por ejemplo, un arqueo, observar el inventario, confirmar... lo que hace el auditor cuando tiene la certeza de que tiene la “sustancia” de la prueba.

Las pruebas sustantivas, necesariamente, se efectúan después de la evaluación del control en donde el auditor evalúa el impacto de los controles en el enfoque de auditoría planeados, se confirma si se adopta un enfoque de prueba de los controles o sustantivo, con respecto a cada objetivo de auditoría y el auditor evalúa el riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos basados en los resultados de los procedimientos de evaluación del control.

A menor control mayores serán las pruebas sustantivas, también, costo beneficio de hacer pruebas sustantivas por el resultado esperado obtenido que sea más preciso y rápido.

Los procedimientos sustantivos se efectúan para detectar los fraudes y errores con respecto a las aseveraciones e incluyen procedimientos analíticos sustantivos, así como pruebas de detalle de las clases de transacciones, los saldos de cuenta y las revelaciones.

|                                   |
|-----------------------------------|
| <b>Procedimientos sustantivos</b> |
|-----------------------------------|

| <b>Procedimientos sustantivos</b> |                      |
|-----------------------------------|----------------------|
| <b>Analíticos</b>                 | <b>Detalle</b>       |
| Razones financieras               | Población completa   |
| Comparaciones analíticas          | Partidas específicas |
| Pruebas globales                  | Muestreo             |

El auditor planea y efectúa los procedimientos sustantivos para que respondan a su evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos.

## 8.3 Procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos consisten en la evaluación de información financiera, mediante un estudio de las relaciones plausibles entre los datos financieros y no financieros. Estos incluyen, además, la investigación de las fluctuaciones y relaciones (razones financieras, índices, rotaciones) identificadas que aparentan no ser coherentes con otra información relevante o que se desvían, significativamente, de los montos predichos.

Al efectuarse los procedimientos analíticos sustantivos se debe:

- Identificar los factores clave, las relaciones clave y otras consideraciones que impulsan el negocio.
- Determinar la precisión de acuerdo con la evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos y se establece la diferencia aceptable (importancia relativa).
- Establecer y corroborar las expectativas.
- Comparar con los montos logrados por la entidad con las expectativas y el auditor evaluará los resultados.

## 8.4 Pruebas de detalles o de cumplimiento

Las pruebas de detalles, mejor conocidas como de cumplimiento, son la aplicación de una o más técnicas diversas, tales como: inspección de registros o documentos, de los activos tangibles, observación, indagación, confirmación, repetición de cálculos o repetición de las partidas o transacciones individuales, que constituyen el saldo de una cuenta, una clase de transacciones o una revelación.

Cuando se efectúan pruebas de cumplimiento, o sea, que los controles “cumplen” con su cometido de prevenir y detectar desviaciones cuando los primeros fallan, por lo que, se puede optar por:

Cuando se efectúan pruebas de detalles, se puede optar por:

- Probar la población completa.
- Seleccionar partidas que tengan características específicas para las pruebas (partidas específicas).

## 8.5 Combinación adecuada de procedimientos sustantivos

Cuando se determina la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos sustantivos de auditoría, se considera lo siguiente:

- Las características de una clase específica de transacciones como, por ejemplo, el volumen de transacciones en el periodo de emisión de informes, la naturaleza del saldo de la cuenta o una revelación y las aseveraciones que abarca el objetivo de auditoría.
- Los riesgos identificados durante la planeación.
- El riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos.
- La naturaleza de los controles específicos (manuales o automatizados) y si se espera obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia de dichos controles.
- Si existe algún riesgo de fraude.

- Los procedimientos refutables.
- Se considera si se tiene suficiente evidencia de auditoría con respecto a todas las aseveraciones relevantes.

NOTA: debe haber una combinación adecuada, normalmente las dos se acompañan y combinan de pruebas sustantivas y de cumplimiento (pruebas de doble propósito) en las que al revisar la sustancia de un documento también se verifica que el control para ese documento se cumplió.

## 8.6 Procedimientos relacionados con el fraude

Cuando se ha identificado un riesgo de fraude o error que sea relevante a un objetivo de auditoría en particular, el auditor documentará los procedimientos de auditoría para responder al riesgo de fraude en el programa de auditoría (NIA 260 y 265 que se refieren a la comunicación con la alta gerencia y 315 y 320 que se refieren a la reacción del auditor ante estas situaciones).

Los procedimientos relacionados con el fraude y error pueden requerir:

- Una modificación de la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos analíticos sustantivos o las pruebas de cumplimiento efectuados para abordar el riesgo de fraude.
- Efectuar procedimientos adicionales para responder al riesgo de fraude.
- En caso de sospecha de un fraude, el auditor debe ejercer suma preocupación en dos sentidos:
  - Primero avisar al cliente para que se haga responsable del hecho y culmine con la indagación.
  - Segundo, relacionar el hecho con su auditoría considerando si los efectos son importantes, generalizados o no y, desde luego, consultar con sus socios y colegas, obtener asesoramiento legal y, obviamente, no involucrarse de no ser necesario, aun cuando puede ofrecer sus servicios forenses.

## 8.7 Evidencia suficiente y competente, o sea, adecuada, de auditoría

La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría.

Lo competente es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría.

Es en el sentido de que la evidencia adecuada (suficiente y competente) es de tal naturaleza que no deje lugar a ninguna duda, o sea, de naturaleza convincente y persuasiva.

Mientras mayor sea el riesgo de que ocurran fraudes y errores significativos, más evidencia de auditoría se deberá obtener; sin embargo, adquirir más evidencia de auditoría no necesariamente compensa la deficiencia de su calidad, y viceversa, mucha calidad no necesariamente será suficiente.

El auditor evaluará los resultados de los procedimientos de auditoría y llegará a una conclusión sobre si se tiene evidencia adecuada de auditoría para satisfacer los objetivos de auditoría con respecto a cada saldo de cuenta y clase de transacciones y revelaciones que sean relevantes.

El auditor debe estar convencido que mostrar la evidencia obtenida no deje la mínima duda de la partida examinada, en otras palabras, debe ser convincente y persuasiva.

## 8.8 Documentación

Durante las pruebas de auditoría (cumplimiento y sustantivas), el auditor sustentará las actividades de auditoría en la obtención de su evidencia y en los siguientes papeles de trabajo. Cabe señalar que la documentación inapropiada es un riesgo importante de auditoría pues el auditor no podrá probar la naturaleza de sus afirmaciones en su dictamen; tal vez hizo una auditoría suficiente, pero hubo problemas que no fueron inherentes a su trabajo y, en estos casos, por falta de una documentación adecuada no podrá probar que su trabajo fue el correcto.



## Programas de auditoría

En este programa el auditor documentará la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría, efectuados para responder al riesgo de que ocurran fraudes y errores significativos, con respecto al objetivo de auditoría relevante, siempre relacionado con las NIF.

Los procedimientos que se efectúan pueden estar compuestos de:

- Procedimientos analíticos sustantivos.
- Pruebas de detalles.
- Una combinación adecuada de estos.
- Procedimientos relacionados con el fraude.

Cuando se ha identificado un riesgo de fraude con respecto a las aseveraciones, en relación con un objetivo de auditoría específico, también el auditor documentará los procedimientos de auditoría que efectuará para responder a dicho riesgo.

## Documento de prueba de cumplimiento

Cuando se seleccionan partidas para una prueba de cumplimiento, el auditor podrá optar por probar todas las partidas en la población o ciertas partidas en la población. Asimismo, podrá seleccionar partidas que satisfagan ciertos criterios o una muestra de las partidas. Cuando se efectúen pruebas de detalles sobre la población completa o sobre partidas específicas, el auditor documentará dichas pruebas de detalles.

En el Documento de Pruebas de Detalles, el auditor documentará la información clave en relación con la citada prueba cuyos objetivos son:

- Los procedimientos de auditoría, el método de selección y, si corresponde, los criterios de selección.
- Los otros procedimientos de auditoría planeados.
- La definición de la población y de las unidades que se han de someter a prueba.
- La definición de lo que constituye una diferencia de auditoría que requiere investigación y seguimiento.

- La interpretación de los resultados, incluyendo la naturaleza y la causa de las diferencias de auditoría y la consideración de si las diferencias de auditoría indican fallos en los controles cuyas causas deban investigarse, documentarse e informarse a la dirección.
- Un análisis de las diferencias de auditoría identificadas.
- Las conclusiones puntuales de si los controles cumplen con su cometido y previenen y detectan fraudes y errores y si, por tanto, las aseveraciones en la información financiera son confiables y razonables.

### Programa de auditoría de emisión de informes financieros

En el Programa de Auditoría de Emisión de Informes Financieros que debe formular el auditor, necesariamente, para documentar la propiedad de revisión de los EF, documentará las actividades y los controles sobre la preparación de los estados financieros de la entidad y la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría efectuados para responder al riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos con respecto a los objetivos de auditoría relevantes.

En estos casos, el auditor debe probar fehacientemente que las cifras de su informe provienen exactamente de sus sumarias y que estas son el reflejo fiel de los libros de contabilidad correctamente cerrados.

En la práctica, el auditor “ayuda” a su cliente en la preparación de sus EF en cierta forma aceptada por la comunidad respecto a cuando estos son auditados, incluyendo las revelaciones (notas) a los estados financieros, pero la responsabilidad final es de la administración y esta deberá estar consciente de esta situación.

El programa específico a que se hace mención en este apartado es un documento importante del auditor y debe ser revisado por él y otros socios y gerentes involucrados en el trabajo, ejemplos: el de calidad, fiscal, tecnología, precios de transferencia, etc.

### Otros programas de auditoría

El auditor efectuará los procedimientos sustantivos de auditoría que sean relevantes a: fraude, negocio en marcha, leyes y regulaciones, litigios y reclamos y entes relacionados.

## Resumen de diferencias de auditoría

En este se documentará la naturaleza y el alcance de las diferencias de auditoría, cuando ya se han entendido e identificado.

Así mismo, deben conocerse las causas, documentarlas e informarlas.

En algunos casos hay diferencias que por su importancia no se registran en el año auditado sino en el siguiente, el auditor deberá prever su efecto en siguientes ejercicios.

Hay que tener ciertos criterios sobre las “diferencias perdonadas”, “diferencias no importantes” y, en ciertas circunstancias, es conveniente concluir que la prueba fue suficiente y competente como para no aumentar la revisión, o algún comentario semejante.



## **CAPÍTULO 9**

Evaluación del riesgo  
de fraude y error

# Introducción

## Concepto

Los estados financieros pueden contener irregularidades importantes debido a fraude o error. El factor que diferencia el fraude del error es si la acción subyacente que resulta en que ocurra el error e irregularidad en los estados financieros es intencional o no.

El término “fraude” se refiere a una acción intencional por parte de uno o más individuos entre la gerencia, los encargados de la dirección de la entidad, los empleados o terceros que incluye el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal. Aunque el fraude es un concepto legal amplio, nos interesan las acciones fraudulentas que ocasionan los errores e irregularidades importantes en los estados financieros.

Hay dos tipos de fraudes y errores intencionales que son relevantes a la consideración del fraude en una auditoría de estados financieros:

- Los errores e irregularidades que surjan de la emisión de informes financieros fraudulentos.
- Los errores e irregularidades que surjan de la malversación de activos.

Los fraudes también se clasifican:

- De comisión (donde se deja un rastro de la falsificación y manipulación de información; así como, el involucramiento de personas internas o externas para cometer el fraude).
- De omisión (más difícil de localizar porque implica no dejar huella pues este fraude se comete sin afectar los registros, como es el caso de recibir una comisión indebida).

## Responsables

La responsabilidad principal con respecto a la prevención y detección del fraude corresponde, tanto a los encargados de la dirección de la entidad como a la administración. Las responsabilidades respectivas de los

encargados de la dirección de la entidad y de la administración pueden variar según la entidad y de un país a otro. En algunas entidades, la estructura de dirección puede que sea más informal, debido a que los encargados de la dirección de la entidad son los mismos individuos que su administración.

Es importante que la administración, con la supervisión de los encargados de la dirección de la entidad, ponga mucho énfasis en la prevención y detección de fraudes y errores, lo que puede reducir las oportunidades de que ocurran fraudes y, en la disuasión del fraude, lo que pudiera persuadir a los individuos a no cometer irregularidades, debido a la posibilidad de detección y castigo.

Esto requiere una cultura de honestidad y comportamiento ético que incluye, por ejemplo, establecer el tono adecuado, crear un ambiente de trabajo positivo; contratar, capacitar y promover los empleados correspondientes; requerir una confirmación periódica por parte de los empleados de sus responsabilidades y tomar las medidas adecuadas en respuesta a los fraudes que ocurran, las sospechas de fraude o los alegatos de fraude.

Los encargados de la dirección de la entidad son responsables de cerciorarse, mediante la supervisión de la gerencia, de que la entidad establezca y mantenga un control interno que provea una certeza razonable con respecto a la confiabilidad de la emisión de informes financieros, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. La supervisión activa por parte de los encargados de la dirección de la entidad puede contribuir a reforzar el compromiso de la gerencia a crear una cultura de honestidad y comportamiento ético. Al ejercer la responsabilidad de supervisión, los encargados de la dirección de la entidad consideran el potencial de que la administración evada los controles o que ejerza una influencia indebida sobre el proceso de emisión de informes financieros, tales como esfuerzos de la gerencia para administrar las ganancias con el fin de influenciar las percepciones de los analistas sobre el desempeño y la rentabilidad de la entidad.

La gerencia, con la supervisión de los encargados de la dirección de la entidad, es responsable de establecer un control circundante (ambiente de control) y de mantener políticas y procedimientos que asistan a lograr el objetivo de garantizar, en la medida que sea posible, el desempeño

ordenado y eficiente del negocio de la entidad. Esto incluye establecer y mantener controles correspondientes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros que provean una imagen verídica y razonable (o que se presenten de manera razonable en todos los aspectos importantes) de acuerdo con la estructura aplicable de emisión de informes financieros y administrar los riesgos que puedan ocasionar que ocurran errores e irregularidades importantes en dichos estados financieros.

Esos controles reducen, pero no eliminan, los riesgos de que ocurran fraudes y errores. Para determinar qué controles se han de implantar para prevenir y detectar el fraude (y luego corregirlo), la administración considera el riesgo de que los estados financieros puedan contener errores e irregularidades importantes debido a fraude.

Como parte de esa consideración, la administración puede llegar a la conclusión de que no sea de costo beneficio implantar y mantener cierto control, en relación con la reducción que se pueda lograr en los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

## El auditor

El objetivo de una auditoría de estados financieros efectuada de acuerdo con las NIA es permitir expresar una opinión sobre si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con la estructura aplicable de emisión de informes financieros y con los controles implantados por la dirección que permitan la detección de riesgos de fraudes y errores que el auditor debe conocer, evaluar y probar. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten ciertos fraudes y errores importantes en los estados financieros, aunque la auditoría se planee y se efectúe adecuadamente y de acuerdo con las NIA.

Una auditoría de estados financieros de acuerdo con estas normas está diseñada para proveer una certeza razonable de que los estados financieros tomados en conjunto carecen de incorrecciones importantes, ya sea debido a fraude o a error. No se puede obtener una certeza absoluta de que se detectarán los fraudes y errores importantes en los estados financieros, debido a factores tales como: el uso de juicio, de pruebas, las limitaciones inherentes del control interno y el hecho de que mucha de la evidencia de

auditoría que se tiene disponible es de naturaleza persuasiva más que concluyente.

### Escepticismo profesional

Debido a las características del fraude, la actitud de escepticismo profesional (dudar siempre) es sumamente importante para considerar el riesgo de que ocurran fraudes y errores importantes debido a fraude. El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

También debido a las características del fraude, las NIA implican que se debe mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; inclusive, así hay que mencionarlo en el informe del auditor, considerar el potencial de que la gerencia evada los controles y se reconozca que es posible que los procedimientos de auditoría que sean eficaces para detectar los fraudes y errores no resulten adecuados en el contexto de un riesgo identificado de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

La importancia se mide cuando el usuario puede tomar una decisión equivocada que le provoque perjuicios con base en unos estados financieros que tienen fraudes y errores no localizados y, obvio, no corregidos.

### Riesgos de fraude

Cuando se identifican los riesgos de fraude, es importante tener presente que normalmente existen tres condiciones cuando existe fraude:

- Un incentivo o una presión para cometer el fraude.
- Una oportunidad para cometer el fraude por controles débiles.
- La capacidad de racionalizar el hecho de cometer un acto fraudulento, o sea, la moral, la ética del defraudador.

El auditor, dentro de su pensamiento escéptico, debe tomar estos factores en su auditoría.

### Emisión de informes financieros fraudulentos



Los fraudes y errores que surjan de la emisión de informes financieros fraudulentos son fraudes y errores intencionales que incluyen omisiones de montos o revelaciones en los estados financieros diseñados para engañar a los usuarios de los estados financieros. La emisión de informes financieros fraudulentos puede lograrse por medio de lo siguiente:

- La manipulación, falsificación o modificación de los registros contables o documentos falsos de respaldo sobre los que se preparan los estados financieros.
- La representación errónea u omisión intencional en los estados financieros de eventos, transacciones u otra información significativa.
- La aplicación errónea intencional de las NIF correspondientes a montos, clasificación, forma de presentación o revelación.

La emisión de informes financieros fraudulentos normalmente incluye la evasión por parte de la administración de los controles que, de otra forma, aparentan funcionar de manera eficaz.

La emisión de informes financieros fraudulentos no necesariamente es el resultado de un plan o una conspiración. Puede ocasionarse mediante los esfuerzos de la gerencia para administrar las ganancias con el fin de influenciar las percepciones de los usuarios de los estados financieros con respecto al desempeño y la rentabilidad de la entidad. Dicha administración de ganancias puede comenzar con pequeñas acciones o una modificación indebida de las premisas y cambios en los juicios ejercidos por la gerencia.

Las presiones y los incentivos pueden dar lugar a que esas acciones aumenten a un grado que resulte en la emisión de informes financieros fraudulentos. Puede ser que los representantes de la administración racionalicen lo adecuado de un error e irregularidad importante, por ejemplo, como una interpretación dinámica más que indefensible de reglas contables complejas o como un fraude o error temporal en los estados financieros, incluyendo los estados interinos, que se espera corregir más adelante cuando los resultados de las operaciones mejoren.

### Malversación de activos

Los fraudes o errores e irregularidades que surgen de la malversación de activos (a la que a veces se hace referencia como robo, abuso de confianza,

desfalco y solo el juez lo puede tipificar ya que las consecuencias legales son deferentes para los abusos o fraudes o robos) incluyen el robo de los activos de una entidad que resulten en un error e irregularidad importante en los estados financieros.

La malversación de activos puede lograrse de diferentes formas que incluyen:

- La malversación de las entradas de mercancías o servicios.
- El robo de los activos.
- Pago por mercancía o servicios que no se hayan recibido.
- Utilizar los activos de una entidad para uso personal.

La malversación de activos puede estar acompañada de registros o documentos falsos o engañosos, posiblemente creados mediante la evasión de controles con el fin de ocultar el hecho de que los activos no existen o se han pignorado sin la debida autorización.

El auditor tiene que tener en mente la existencia de operaciones automatizadas, de grandes volúmenes, sofisticadas, que se manejan en ambiente TI donde la información se transforma y no deja huella.

## 9.1 Evaluación del riesgo de fraude

- Identificar los riesgos de fraude considerando la información obtenida mediante los procedimientos de evaluación de riesgos y considerando las clases de transacciones, los saldos de cuenta y las revelaciones en los estados financieros, o sea, es más difícil de prevenir y localizar el fraude, incluyendo el error intencional, que un error no intencional.
- Relacionar los riesgos de fraude identificados con lo que puede fallar con respecto a las aseveraciones (puntos de riesgo) y se aborda un objetivo de auditoría desarrollado con respecto a esa aseveración o grupo de aseveraciones.
- Considerar la magnitud probable del error e irregularidad potencial incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda ocasionar varios errores e irregularidades y la probabilidad de que el riesgo ocurra.

El riesgo de no detectar un fraude o error importante debido a fraude es mayor que el riesgo de no detectar un error importante debido a error, ya que el fraude es intencional y puede incluir mecanismos sofisticados y cuidadosamente organizados diseñados para ocultarlo, tales como: la falsificación, el hecho deliberado de no registrar las transacciones o las representaciones falsas intencionales. Su ocultamiento puede ser aún más difícil de detectar si va acompañado de colusión. Los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar un error pueden resultar ineficaces para detectar un fraude.

Aunque es posible identificar las oportunidades potenciales para que se cometa fraude, es difícil determinar si los fraudes y errores en los asuntos que requieren el juicio de la administración, tales como las estimaciones contables, son ocasionados por fraude o error.

La capacidad para detectar un fraude depende de factores como:

- La habilidad (mentalidad) del que lo comete (escepticismo, observación, persistencia, experiencia).
- La frecuencia y el alcance de la manipulación.
- El grado de colusión correspondiente.
- El tamaño relativo de los montos individuales manipulados.
- El nivel de importancia de las personas involucradas.

En adición, el riesgo de no detectar fraudes y errores importantes debido a fraudes cometidos por la administración, es mayor que con respecto al fraude cometido por los empleados, debido a que normalmente la administración se encuentra en una posición que le permite manipular directa o indirectamente los registros contables y presentar información financiera fraudulenta.

Ciertos niveles de la administración pueden estar en una posición que les permite evadir los procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes similares como, por ejemplo, dirigiendo a sus subordinados a registrar las transacciones de manera incorrecta o a ocultarlas. Dada su posición de autoridad dentro de la entidad, la administración tiene la capacidad de dirigir a los empleados a hacer algo o solicitar su ayuda para contribuir a llevar a cabo un fraude, con o sin el conocimiento de los empleados.

El tamaño, la complejidad, volúmenes y las características de propiedad de la entidad, incluyendo los ambientes TI, tienen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraudes y errores relevantes. La auditoría de los estados financieros de las entidades pequeñas puede efectuarse con menos individuos que en otras auditorías y la forma en que se aborden los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes, a consecuencia de fraude, tiende a ser diferente debido a la naturaleza menos compleja de la entidad pequeña.

### Planeación de los procedimientos de evaluación del riesgo de fraude

Durante la planeación, se efectuarán los procedimientos de evaluación de riesgos para obtener un entendimiento de la entidad y de su ambiente, incluyendo su control interno, para evaluar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes con respecto a los estados financieros y a las aseveraciones.

### Identificación de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude son eventos o condiciones que indican un incentivo o una presión para cometer fraude o que proveen la oportunidad de cometer fraude. Estos pueden sugerir un riesgo mayor de fraude, que se puede detectar mientras se obtiene un entendimiento de la entidad y de su ambiente. Sin embargo, esas condiciones pueden ser resultado de circunstancias ajenas al fraude. Por lo tanto, los factores de riesgo de fraude no necesariamente indican la existencia de fraude; sin embargo, normalmente han estado presentes en circunstancias en las que han ocurrido fraudes y pueden afectar la evaluación del riesgo de que ocurran errores e irregularidades importantes.

Se recopila información para identificar los riesgos de fraude, incluyendo los resultados del siguiente trabajo efectuado en otra parte:

- El proceso de aceptación y continuación de clientes/trabajos.
- Los procedimientos analíticos efectuados al planear la auditoría que identifiquen relaciones poco usuales o no esperadas (incluyendo procedimientos analíticos relacionados específicamente con el ingreso).
- Las revisiones de estados financieros interinos, si corresponde.

- Los resultados de los procedimientos efectuados correspondientes a la auditoría de los controles internos sobre la emisión de informes financieros.

### Procedimientos analíticos efectuados durante la planeación

Cuando el auditor efectúa procedimientos analíticos, desarrolla expectativas razonables sobre las relaciones plausibles, basadas en su entendimiento de la entidad y de su ambiente, incluyendo su control interno, y compara dichas expectativas con los montos registrados o con los índices desarrollados de los montos registrados.

Cuando esa comparación genera relaciones poco usuales o no esperadas, considera esos resultados para identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

Los procedimientos analíticos incluyen los procedimientos relacionados con las cuentas de ingresos con el objetivo de identificar relaciones poco usuales o no esperadas que puedan indicar un riesgo de que ocurran fraudes y errores importantes, debido a la emisión de informes financieros fraudulentos, por ejemplo, ventas ficticias o devoluciones significativas de clientes que pudieran indicar acuerdos laterales no revelados.

Es posible que se identifiquen ciertas relaciones analíticas poco usuales o no esperadas que indiquen un riesgo de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude, porque puede que sea difícil y hasta imposible que la administración, los empleados o los encargados de la dirección de la entidad manipulen cierta información para crear relaciones que aparenten ser normales o esperadas.

**Advertencia**, si no hay variaciones que llamen la atención no necesariamente representa que no hay fraudes y errores, tal vez significa que los fraudes y errores son consistentes.

### Revisiones de estados financieros interinos

Como parte de los procedimientos de evaluación del riesgo de fraude, el auditor considerará los resultados de las revisiones interinas que se han efectuado.

Obtener un entendimiento de la entidad y su ambiente, incluyendo su control interno

En la planeación, el auditor identificará los factores de riesgo de fraude mientras se obtiene un entendimiento de:

- El negocio, la industria y el ambiente de la entidad.
- Sus políticas y prácticas contables.
- Su desempeño financiero.
- Sus controles mediante la entidad.

Como parte del entendimiento de la entidad y su ambiente, incluyendo su control interno, se efectúan los siguientes procedimientos de evaluación de riesgo de fraude; es decir, los procedimientos para obtener la información que se usa para identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude:

- Efectuar indagaciones con la gerencia, con los encargados de la dirección de la entidad y con otros en la entidad según corresponda, y obtener un entendimiento de cómo los encargados de la dirección de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la gerencia para identificar y responder a los riesgos de fraude y el control interno que la gerencia haya establecido para mitigar dichos riesgos.
- Considerar si existen uno o más factores de riesgo de fraude.
- Considerar las relaciones poco usuales o no esperadas que se hayan identificado al efectuar los procedimientos analíticos.
- Considerar otra información que pueda ser útil para identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

En adición a la información obtenida de aplicar los procedimientos analíticos, se deberá considerar otra información obtenida sobre la entidad y su ambiente, que pueda ser útil para identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades debido a fraude.

Presiones e incentivos para cometer la emisión de informes financieros fraudulentos

Las condiciones comunes que pueden ser indicación de presiones e incentivos para cometer fraude por medio de la emisión de informes financieros fraudulentos surgen de:

- Los requisitos de reembolso de deudas o de los convenios de deuda.
- El ambiente reglamentario.
- El proceso de presupuestos y pronósticos.
- Las expectativas de terceros con respecto al desempeño financiero de la entidad.
- Los arreglos de compensación con respecto a la gerencia principal y los empleados clave en la emisión de informes financieros.

El auditor identificará y documentará las presiones y los incentivos con respecto a la emisión de informes financieros fraudulentos que surjan de tales asuntos, si corresponde.

Rotación de la administración principal, los empleados clave en la emisión de informes financieros y auditoría interna

El auditor, dentro de su evaluación del ambiente circundante, efectuará indagaciones para entender los motivos por los se han marchado de la entidad la gerencia principal, los empleados clave en la emisión de informes financieros o auditoría interna. Es posible que el auditor pueda hablar con la gerencia, con el principal de recursos humanos o inclusive con empleados que hayan renunciado o que hayan sido despedidos. También se podrá verificar si la información sobre los motivos de marcharse se ha recopilado mediante el proceso de salida.

Desempeño financiero no coherente con la industria o con ciertas compañías en la industria

Se deberán comparar los índices clave correspondientes al desempeño financiero con otras entidades en el mismo sector de la industria y entender los motivos por los que el desempeño no es coherente, ya que puede ser una indicación de emisión de informes financieros fraudulentos.

## Evaluar el diseño y la implantación de los programas y controles generales

El auditor evaluará la idoneidad del diseño de los programas y controles generales para prevenir, disuadir y detectar el fraude, incluyendo si estos se han implantado.

Asimismo, obtendrá un entendimiento de los controles que la administración ha diseñado e implantado para prevenir y detectar el fraude, incluyendo los programas generales (por ejemplo, los programas para promover una cultura de honestidad y comportamiento ético) debido a que, al diseñar e implantar dichos controles, la administración puede ejercer juicios informados sobre la naturaleza y el alcance de los controles que opta por implantar y la naturaleza y el alcance de los riesgos que opta por asumir.

Promover una cultura de honestidad y comportamiento ético por parte de la administración, con la supervisión de los encargados de la dirección de la entidad, incluye lo siguiente:

- Establecer el tono adecuado en los niveles superiores.
- Crear un ambiente de trabajo positivo.
- Requerir la confirmación periódica de las responsabilidades de los empleados.
- Tener los individuos indicados en la entidad por medio de la contratación, el entrenamiento y la promoción de los empleados correspondientes.
- Desarrollar otras políticas y actividades de vigilancia específicas para promover una cultura de honestidad y comportamiento ético.

## El proceso que tiene la entidad de evaluación del riesgo de fraude y los sistemas y controles establecidos para prevenir, disuadir o detectar las actividades fraudulentas

El proceso de evaluación del riesgo de fraude y los sistemas y controles establecidos para prevenir, disuadir o detectar la actividad fraudulenta incluyen:



- Tener un proceso para considerar la vulnerabilidad de la entidad a la actividad fraudulenta y si dicha vulnerabilidad podría resultar en que ocurra un error e irregularidad importante en los estados financieros.
- Implantar sistemas y controles en las áreas que se identificó que tienen un riesgo mayor de actividad fraudulenta.
- Incluir y comunicar el resultado de ese proceso a los encargados de la dirección de la entidad.

El auditor efectuará indagaciones con la gerencia principal sobre el proceso de evaluación del riesgo de fraude, es decir, el proceso para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.

La suficiencia de la supervisión ejercida por la administración, los encargados de la dirección de la entidad y mediante la actividad de auditoría interna

Esta incluye:

- Una evaluación de la capacidad que tiene la gerencia principal para evadir los controles.
- La suficiencia de la actividad de auditoría interna.
- Si el supervisor de auditoría interna está en línea de mando directa bajo los encargados de la dirección de la entidad.

La supervisión activa por parte de la junta directiva, el comité de auditoría o su equivalente u otros encargados de la dirección de la entidad, puede reforzar el compromiso de la gerencia para crear una cultura de honestidad y comportamiento ético.

Al ejercer su responsabilidad de supervisión, los encargados de la dirección de la entidad normalmente consideran el potencial de que la gerencia principal evada los controles o ejerza alguna influencia indebida sobre el proceso de emisión de informes financieros.

El auditor efectuará indagaciones con los encargados de la dirección de la entidad para corroborar las respuestas a las indagaciones con la gerencia. Cuando las respuestas a esas indagaciones no sean coherentes, obtendrá evidencia adicional de auditoría para solucionar las incoherencias. Las indagaciones con los encargados de la dirección de la entidad también

pueden ayudar a identificar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

Deberá discutir las violaciones posibles u ocurridas de políticas o los abusos de controles y cómo se manejan indagando con la gerencia y con los encargados de la dirección de la entidad. En adición, preguntará si los canales de delación o “soplos anónimos” (por ejemplo, líneas telefónicas de asistencia sobre ética y cumplimiento) han destacado dichas violaciones. Se realizan indagaciones con los individuos correspondientes, tales como los miembros del comité de auditoría o su equivalente u otros encargados de la dirección de la entidad, el principal de la función de recursos humanos, el asesor legal interno, el funcionario principal encargado de ética y los encargados de manejar los alegatos de fraude, si existe esa posición en la entidad, sobre las violaciones de políticas o abusos de controles que hayan identificado.

Revisar un resumen de los casos comunicados o las inquietudes sobre mala conducta o comportamiento no ético y determinar si se requieren procedimientos adicionales para efectuar un seguimiento de los casos comunicados

El auditor revisará un resumen, si está disponible, de los casos comunicados o inquietudes sobre mala conducta o comportamiento no ético, incluyendo asuntos sospechosos de auditoría y contabilidad, y determinará si se requieren procedimientos adicionales para efectuar un seguimiento de los casos comunicados.

Considerar si la ausencia de programas y controles generales o las deficiencias en estos deben comunicarse a la administración y a los encargados de la dirección de la entidad

Se deberá considerar si la ausencia de programas y controles generales para prevenir, disuadir o detectar el fraude o los riesgos de fraude o las deficiencias en estos, representan deficiencias de control interno que han de comunicarse a la administración y al comité de auditoría.

Si se identifican deficiencias en los programas y controles generales relacionadas con la prevención y la detección del fraude durante la auditoría, se hará lo siguiente:

- Modificar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría para responder a dichas deficiencias.
- Considerar si deben ser comunicadas a la administración y a los encargados de la dirección de la entidad.

### Discusión sobre los riesgos de fraude entre los miembros del equipo de trabajo

Para planear la auditoría, la discusión entre los miembros del equipo de auditoría sobre los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude puede incluir dos discusiones según se indica a continuación o también pueden combinarse las discusiones:

- Una discusión para planear los procedimientos de evaluación del riesgo de fraude y esta puede ser parte de la discusión inicial, si se sostiene, o de otra discusión aparte y normalmente incluye al socio encargado, el gerente encargado, el auditor encargado y los especialistas, si corresponde.
- Una discusión del equipo de auditoría cerca del final de la planeación (es decir, la discusión sobre evaluación de riesgos y planeación). Normalmente se sostiene esta discusión después de haber completado los procedimientos de evaluación de riesgos, obtenido el entendimiento de la entidad y efectuado una determinación preliminar de los riesgos identificados y el enfoque de auditoría planeado.

### Riesgos de fraude con respecto a los estados financieros y riesgos de fraude con respecto a las aseveraciones

Como resultado de la evaluación de los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude, se identifican:

- Los riesgos de fraude con respecto a los estados financieros (es decir, los riesgos que pueden afectar varias cuentas y aseveraciones significativas y que pueden resultar de eventos y condiciones de la “imagen completa” o la falta de supervisión que pudiera afectar a los estados financieros tomados en conjunto, saldos, transacciones y revelaciones).

Los riesgos de fraude con respecto a las aseveraciones (es decir, los riesgos específicamente relacionados con un saldo de cuenta, una clase de transacciones o una aseveración específica en los estados financieros).

### Reconocimiento fraudulento de ingresos

Los errores e irregularidades importantes debido a la emisión de informes financieros fraudulentos, normalmente resultan de una sobrevaluación de los ingresos (por ejemplo, mediante el reconocimiento prematuro de los ingresos o el registro de ingresos ficticios) o de una subvaluación de los ingresos (por ejemplo, mediante el traslado indebido de los ingresos a un periodo posterior). Por lo tanto, normalmente el auditor supone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y considera qué tipos de ingresos, transacciones de ingresos o aseveraciones pueden ocasionar esos riesgos.

Esos riesgos evaluados de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, son riesgos significativos que han de abordarse.

### Evación de controles por parte de la administración mediante asientos de diario y otros ajustes

He aquí cómo se aborda el riesgo de que la administración evada los controles por medio de asientos de diario y otros ajustes:

- Se desarrolla la respuesta adecuada a los objetivos de auditoría que están poblados de antemano en el Programa de Auditoría de Emisión de Informes Financieros.
- Se incluyen pruebas de los asientos de diario en las pruebas de detalles, para cada objetivo de auditoría en que se haya identificado un riesgo de fraude, con respecto a las aseveraciones.
- Se considera efectuar pruebas de los asientos de diario con respecto a los otros objetivos de auditoría no relacionados con un riesgo de fraude, con respecto a las aseveraciones.

## 9.2 Respuesta de auditoría a los riesgos de fraude

Se puede llegar a la conclusión de que no sería factible diseñar procedimientos de auditoría que aborden con suficiencia los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude. En tales circunstancias se considera sus implicaciones para la auditoría.

El auditor responderá a los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude de las siguientes maneras:

- Una respuesta que tenga un efecto general sobre cómo se efectúa la auditoría en cuanto a más escepticismo profesional y una respuesta que incluye consideraciones más generales aparte de los procedimientos específicos que se hayan planeado normalmente.
- Una respuesta a los riesgos identificados con respecto a las aseveraciones que incluya la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que han de efectuarse, incluyendo el reconocimiento de ingresos.
- Una respuesta a los riesgos identificados que incluya el desempeño de ciertos procedimientos de auditoría para abordar el riesgo de que ocurran errores e irregularidades importantes, debido a fraude relacionado con la evasión de controles por parte de la administración, dadas las formas imprevisibles en que dicha evasión podría ocurrir.

Respuesta general a los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes, debido a los riesgos de fraude con respecto a los estados financieros

Para determinar las respuestas generales para abordar los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude con respecto a los estados financieros se deberá incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría.

Respuestas a los riesgos de que ocurran errores e irregularidades importantes, debido a los riesgos de fraude con respecto a las aseveraciones

Con respecto a cada objetivo de auditoría que aborda un riesgo de fraude identificado con respecto a las aseveraciones, obtener y documentar un

entendimiento de las actividades y controles relevantes y evaluar el diseño de dichos controles.

### **9.3 Evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría efectuados**

Evaluar, hasta la fecha del informe de auditoría, los resultados de todos los procedimientos de auditoría efectuados para determinar la existencia de riesgos de fraude y error no reconocidos previamente o de información, que puedan modificar las evaluaciones anteriores de los riesgos de fraude identificados o la respuesta de auditoría a ellos.

Basados en los procedimientos de auditoría efectuados y en la evidencia de auditoría obtenida, se determina si las evaluaciones del riesgo de que ocurran fraudes y errores significativos con respecto a las aseveraciones continúan siendo adecuadas.

Esa evaluación es principalmente un asunto cualitativo que se basa en el juicio. La evaluación puede aportar más conocimientos sobre los riesgos de que ocurran fraudes y errores debido a fraude y si existe la necesidad de efectuar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. Como parte de la evaluación, se considera si ha habido la comunicación adecuada con los demás miembros del equipo de trabajo durante la auditoría sobre información o condiciones que indiquen algún riesgo de que ocurran errores e irregularidades importantes debido a fraude.

El auditor efectuará suficientes procedimientos para confirmar o eliminar la sospecha de que los estados financieros contienen errores e irregularidades importantes debido a fraude. Si no se puede eliminar esa sospecha, se considerará su efecto en el informe y observará los protocolos locales de consulta aplicables.

### **9.4 Comunicaciones con los encargados de la dirección de la entidad y con la administración**

Comunicaciones que se requieren con respecto a todas las entidades:

- Fraude identificado o cualquier evidencia de que pueda existir fraude que involucre a la gerencia, los empleados con funciones significativas en el control interno, cuando el fraude puede resultar en que los estados financieros contengan errores e irregularidades importantes.
- Sospechas de fraude que involucren a la gerencia, en cuyo caso comunicará las sospechas y la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría para completar la auditoría.
- Deficiencias en el diseño o la implantación de los controles con respecto a las aseveraciones o en los programas y controles generales para prevenir, disuadir y detectar el fraude de acuerdo con las normas de auditoría aplicables.

Asuntos adicionales que han de considerarse para comunicarles a los encargados de la dirección de la entidad:

- El hecho de que la gerencia no responda adecuadamente a un fraude identificado.
- Las acciones de la gerencia que puedan indicar la emisión de informes financieros fraudulentos.
- Las inquietudes sobre la suficiencia y la integridad de la autorización de las transacciones que aparenten estar fuera del curso normal del negocio.
- El hecho de que la gerencia no aborde adecuadamente las deficiencias en el control interno comunicadas previamente.
- Las inquietudes sobre la naturaleza, el alcance y la frecuencia de la evaluación hecha por la gerencia de los riesgos de fraude y los controles existentes para prevenir, disuadir y detectar el fraude.
- La evaluación del control circundante de la entidad, incluyendo las preguntas sobre la competencia y la integridad de la gerencia.

Cuando los encargados de la dirección de la entidad solicitan una comunicación detallada sobre los procedimientos de auditoría, con el fin de conservar la imprevisibilidad de los procedimientos, se considera la información que ha de proveerse en las comunicaciones, así como si la gerencia debe excluirse durante la comunicación.

Además, el auditor podrá llegar a un entendimiento con los encargados de la dirección de la entidad sobre la naturaleza y el alcance esperados de las comunicaciones sobre las malversaciones cometidas por los empleados de menores niveles.

La comunicación incluye:

- Una descripción del fraude.
- Las circunstancias en que ocurrió.
- Su efecto en los estados financieros.

Normalmente el auditor comunica el fraude que involucra a la gerencia principal y el fraude, ya sea ocasionado por la gerencia principal u otros empleados, que genere un error e irregularidad importante en los estados financieros, directamente a los encargados de la dirección de la entidad.

La determinación del nivel adecuado de la gerencia es un asunto de juicio profesional y se afecta debido a factores tales como: la naturaleza, la magnitud, generalidad de efecto a otras áreas y cuentas, la frecuencia del error e irregularidad o sospecha de fraude, la probabilidad de colusión o el involucramiento de un miembro de la gerencia. Normalmente, ese nivel es al menos uno por encima de las personas que aparentan estar involucradas con el error e irregularidad o la sospecha de fraude.

Si la administración accede a comunicar un asunto de interés para la dirección de la entidad a los encargados de la dirección, es posible que el auditor no tenga que repetir las comunicaciones, siempre que esté convencido de que dichas comunicaciones se hayan hecho de manera eficaz y adecuada. Las comunicaciones pueden ser verbales (en este caso el auditor debe dejar en su archivo de la auditoría la descripción detallada del evento) o, preferentemente, por escrito.

Debido a la naturaleza y sensibilidad del fraude que involucra a la administración principal, o del fraude que resulta en que ocurran un error e irregularidad importante en los estados financieros, el auditor comunicará esos asuntos lo antes posible y considerará si es necesario, además, comunicar los asuntos por escrito. Si se sospecha de fraude que involucre a la administración, el auditor comunicará las sospechas a los encargados de la dirección de la entidad y además discutirá con ellos la naturaleza, la



oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

Si se identifica un riesgo de que ocurran fraudes o errores importantes en los estados financieros debido a fraude, que la administración no haya controlado o con respecto a que el control relevante sea inadecuado, o, si a juicio del auditor, existe una debilidad importante en el proceso de evaluación de riesgos de la administración, se incluyen esas deficiencias en la comunicación de los asuntos de auditoría de interés para la dirección de la entidad.

Si se duda de la integridad o la honestidad de la administración o de los encargados de la dirección de la entidad, normalmente se considera obtener asesoría legal para asistir a determinar el curso correspondiente de acción.

Los factores que afectan la conclusión del auditor sobre si se retira de un trabajo incluyen las implicaciones de la participación de un miembro de la administración o de los encargados de la dirección de la entidad (que puede afectar la confiabilidad de las representaciones de la administración) y los efectos para el auditor de una asociación permanente con la entidad, incluyendo la posibilidad de presentar informes a los accionistas, los organismos reglamentarios u otros.

## **9.5 Fraude y la obligación profesional del auditor de la confidencialidad**

La obligación profesional de respetar la confidencialidad puede impedir comunicar el fraude o error a alguien fuera de la entidad. Sin embargo, en ciertas circunstancias, la obligación de confidencialidad puede anularse debido a las normas profesionales, estatutos, leyes o cortes judiciales (por ejemplo, en ciertos países se requiere que el auditor comunique el fraude y los errores de importancia cometidos por las instituciones financieras a las autoridades supervisoras, o tiene la obligación de comunicar los errores e irregularidades a las autoridades en aquellos casos en que la administración y los encargados de la dirección de la entidad no tomen medidas correctivas).

El auditor considerará obtener asesoría legal para determinar el curso adecuado de acción en esas circunstancias, considerando debidamente la responsabilidad al interés público.



## **CAPÍTULO 10**

Evaluación de las incorrecciones  
identificadas durante la realización  
de la auditoría

## 10.1 Responsabilidades

La NIA 450 trata de la responsabilidad del auditor al evaluar el efecto de las incorrecciones (también conocidas como aseveraciones o representaciones erróneas, equivocadas, de las transacciones, saldos y revelaciones) zonas erróneas identificadas en la auditoría, así como de las incorrecciones erróneas no corregidas, si las hubiera, en los estados financieros.

En el desarrollo de su trabajo, el auditor (al formular su planeación que se traduce en establecer programas específicos de auditoría sobre las áreas importantes, con riesgo de fraude y error y con base en los controles establecidos para mitigar los riesgos) descubre que hay incorrecciones erróneas y no se corrigen; por lo tanto, debe modificar su planeación y sus programas de auditoría para incluir pruebas dirigidas a determinar la importancia de esa representación errónea en los estados financieros tomados en su conjunto y, en su caso, confirmar su opinión con salvedades o hasta indicar que los estados financieros no están presentados conforme a las normas de información financiera.

## 10.2 Objetivo del auditor

La intención del auditor es evaluar:

- El efecto de las incorrecciones erróneas identificadas en la auditoría.
- El efecto de las incorrecciones erróneas no corregidas, si las hubiere, sobre los estados financieros y si los mismos, tomados en su conjunto, están libres de incorrecciones significativas, o sea, libres de error y fraude.
- Comunicar efectivamente - por escrito, preferentemente, pero dejar claro en papeles de trabajo de estos hechos- estas incorrecciones erróneas a los niveles apropiados.

- Tener un concepto claro de que las incorrecciones erróneas pueden ser consecuencia de factores de fraude y error o de desviaciones a las leyes y reglamentos, incluyendo los manuales propios de la entidad. En estos casos, el auditor desarrolla procedimientos alternativos, con el alcance adecuado, orientados a obtener una conclusión sobre los mismos.

## 10.3 Representación errónea

Una representación errónea es una diferencia entre:

- El monto, clasificación, presentación o revelación de un rubro/partida revelado en los estados financieros.
- El monto, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que el rubro/partida esté de acuerdo con el marco regulatorio de las normas de información financiera.

Las incorrecciones erróneas se pueden originar por fraudes y errores. Cuando el auditor emite una opinión sobre si los estados financieros están presentados de manera razonable, respecto a todo lo importante, o dan un punto de vista verdadero y razonable, las incorrecciones erróneas reflejan también los ajustes necesarios sobre los montos, clasificaciones, presentación o revelaciones que, a juicio del auditor, son necesarios sobre dichos estados financieros.

Las incorrecciones erróneas importantes no corregidas son el punto de partida que el auditor ha identificado y acumulado durante la auditoría cuya responsabilidad es evaluar su efecto en los estados financieros. El auditor acumula las incorrecciones erróneas identificadas durante la auditoría, distintas de las que se consideren como claramente triviales (intrascendentes).

Es importante aclarar que “claramente trivial” no es otra expresión relacionada con “sin importancia relativa”. Los asuntos que son claramente triviales serán de un orden de magnitud diferente (menor) que la importancia relativa y serán asuntos inconsecuentes, ya sea en lo individual o en lo agregado, incluso si se juzgaran por cualquier criterio de tamaño, naturaleza o circunstancias.

El auditor determina si la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría necesitan revisarse. La naturaleza de las incorrecciones erróneas identificadas y las circunstancias de su ocurrencia indican que pudieran existir otras incorrecciones erróneas que, junto con las incorrecciones erróneas acumuladas durante la auditoría, pudieran ser de importancia relativa.

Si la administración (mediante una auditoría interna u otra revisión especial) ha examinado cierto tipo de transacciones, saldos de una o más cuentas o su revelación y las incorrecciones erróneas que se hayan detectado fueron corregidas, el auditor necesariamente deberá realizar procedimientos adicionales de auditoría para evaluar dichas operaciones y el posible efecto de las incorrecciones erróneas que no hayan sido corregidas.

En cuanto a las incorrecciones erróneas:

- El auditor deberá comunicar oportunamente todas las incorrecciones erróneas identificadas y acumuladas durante la auditoría al nivel apropiado de la administración, en su caso, al Consejo de Administración o Comité de Auditoría.
- El auditor deberá solicitar por escrito a la administración que corrija dichas representaciones erróneas.
- Si la administración se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones erróneas comunicadas por el auditor, este último:
  - Primero, tratará de comprender las razones lógicas de la administración o las que tengan razón de negocios.
  - Segundo, deberá evaluar si los estados financieros considerados como un todo, aun con estas incorrecciones erróneas de importancia relativa, los mantienen libres de errores importantes, considerando los efectos de fraude, desviaciones a leyes, etcétera.
  - Tercero, en caso contrario debe hacer las modificaciones correspondientes en su opinión hasta llegar a una opinión negativa si fuera apropiado.
- Al evaluar el efecto de las incorrecciones erróneas no corregidas, el auditor deberá revalorar la importancia relativa determinada para

confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los estados financieros de la entidad.

- El auditor deberá determinar si las incorrecciones erróneas no corregidas son de importancia relativa, ya sea individualmente o bien en lo agregado. Al hacer esta determinación, el auditor deberá considerar:
  - El monto y naturaleza de las incorrecciones erróneas, tanto en relación con cierto tipo de transacciones, saldos de cuentas o en revelaciones, relacionadas con los estados financieros considerados como un todo y las circunstancias particulares de su ocurrencia.
  - El efecto de las incorrecciones erróneas no corregidas relacionadas con ejercicios anteriores sobre los tipos relevantes de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, en relación con los estados financieros considerados como un todo.
- El auditor deberá comunicar por escrito a los responsables de la administración (y a otro cuerpo de gobierno) las incorrecciones erróneas no corregidas y el efecto que puedan tener, individual, o bien en lo agregado, así como los efectos sobre su opinión en el dictamen. En esta comunicación deberá identificar individualmente las incorrecciones erróneas no corregidas de importancia relativa.
- El auditor deberá también comunicar por escrito a los responsables del gobierno el efecto de las incorrecciones erróneas no corregidas relacionadas con ejercicios anteriores.

El auditor deberá solicitar una representación escrita de la administración y, cuando sea apropiado, de los responsables del gobierno corporativo, sobre si creen que los efectos de las incorrecciones erróneas no corregidas no son de importancia relativa, ya sea individualmente o en lo agregado, para los estados financieros considerados como un todo.

Independientemente de esta comunicación escrita, el auditor no está relevado de evaluar el efecto de estas incorrecciones erróneas no corregidas para efectos de su auditoría y de su impacto en su opinión. El auditor deberá incluir en la documentación de la auditoría, en forma fehaciente, sin lugar a dudas:

- El monto con el cual las incorrecciones erróneas se considerarían como claramente triviales.

- Todas las incorrecciones erróneas acumuladas durante la auditoría corregidas y de su satisfacción de no ocurrencia en los estados financieros que audita.
- La conclusión en cuanto a si las incorrecciones erróneas no corregidas son de importancia relativa, ya sea en lo individual o en lo agregado, su efecto específico en los estados financieros y las bases para sus conclusiones, considerando las transacciones, saldos y revelaciones.

El auditor, como parte de su planeación y determinación de la importancia relativa, define un monto por debajo del cual las incorrecciones erróneas se considerarían como claramente triviales y no necesitarían acumularse, porque el auditor espera que la acumulación de esos montos claramente no tenga un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros.

Cuando hay alguna falta de certeza sobre si una o más partidas son claramente triviales, el asunto debe considerarse como no claramente trivial.

Las incorrecciones erróneas acumuladas durante la auditoría pueden ser el resultado de:

- Una falta de exactitud en la compilación y/o procesamiento de datos con los cuales se preparan los estados financieros.
- Una omisión del registro de una operación con implicación contable y su revelación.
- Una estimación contable incorrecta originada por una omisión y/o una interpretación equivocada de hechos/desinformación.
- Juicios de la administración relativos a estimaciones contables que el auditor considera irrazonables; así como la selección y aplicación de políticas de contabilidad que el auditor haya considerado inapropiadas.
- Indicios u oportunidades de fraude.
- Falta de conformidad con aspectos legales.

El auditor debe hacer una clara distinción entre incorrecciones erróneas objetivas de las de juicio y proyectadas (estimaciones), considerando que:

- Las incorrecciones erróneas objetivas dan lugar a ninguna duda sobre las mismas.



- Las incorrecciones erróneas por juicio son diferencias que surgen del razonamiento de la administración relativos a estimaciones contables que el auditor considera irrazonables, o bien, que la selección y/o aplicación de las políticas de contabilidad se consideren inapropiadas.
- Las incorrecciones erróneas proyectadas son la estimación más óptima del auditor de las incorrecciones erróneas en poblaciones (relativas al muestreo estadístico) identificadas en muestras de auditoría de la población total, de la cual se extrajeron las muestras relativas.
- Debe ejercer su juicio, respecto de que una representación errónea pudiera no ser una ocurrencia aislada.

Si se juzga que una representación errónea es de importancia relativa, es poco probable que pueda compensarse con otras incorrecciones erróneas similares; sin embargo, en ocasiones se podrán compensar las incorrecciones erróneas dentro del mismo saldo de una cuenta o tipo de transacciones; pero, se debe considerar el riesgo de que puedan existir incorrecciones erróneas adicionales sin detectar.

La conclusión de que si una representación errónea relativa a una clasificación es de importancia relativa, implica el uso del juicio profesional y la ponderación de consideraciones cualitativas, en adición a las cuantitativas.

El auditor debe considerar las implicaciones de una incorrección errónea que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, sin importar en estos casos el elemento cuantitativo.

Otra consideración a la que debe atender el auditor, es el efecto acumulativo de las incorrecciones erróneas que no resultarán de importancia relativa y no corregida, correspondiente a ejercicios anteriores, ya que estos pueden tener un efecto de importancia relativa en los estados financieros del ejercicio actual.

En el caso de entidades públicas o controladas gubernamentalmente, la evaluación de si una representación errónea es de importancia relativa pudiera también ser afectada por las responsabilidades del auditor que establecen las leyes y tener un impacto cualitativo más que cuantitativo.





## **PARTE 2**

**Ilustración de una auditoría  
conforme a las NIA**

**Énfasis en el riesgo**



# **CAPÍTULO 11**

## **Informe de los auditores independientes**

## Génesis para entender el dictamen del Contador Público

Antes de iniciar el estudio del informe del auditor independiente, que estuvo sin mayores cambios desde finales de 1955 hasta que, de pronto, en 2012 cambiaron el objetivo, el formato y adicionaron párrafos, etc.; y en 2016 se dio un cambio dramático para explicar las responsabilidades de la administración y de los auditores.

¿Por qué? Sin lugar a dudas por los escándalos financieros de principios de siglo.

Se considera importante incluir como el primer inciso de este capítulo un artículo del C.P.C. Fernando Holguín, publicado en enero de 2017 en la revista *Contaduría Pública* del IMCP, donde se explican los motivos de los muchos cambios, con el fin de que sirva de base para un mejor entendimiento del nuevo informe según la NIA 700.

### 11.1 ¿Por qué tantos cambios al dictamen?

En 2012 cambiamos de dictamen ahora en 2016 otro cambio radical

Entendiendo: el objetivo de este artículo es saber por qué se dieron los cambios, y podemos asegurar fue el resultado de varios escándalos financieros ocurridos entre los años 2000 y 2008, lo cual ahora representa otro riesgo para el auditor. A manera de introducción, cito un artículo publicado en la revista *Contaduría Pública* del IMCP, en el año 2003, llamado “Evolución (patética) del dictamen”, de un gran personaje que fue presidente del IMCP: Humberto Murrieta Necoechea:

[...] de ahí sucede –en referencia a los escándalos financieros- que nosotros somos los primeros en inmolarnos cuando nos revientan en las manos los actos criminales en los que no tenemos la culpa, como son los Enron, Baring, Penn Central, McKesson and Robbins y así podíamos remontarnos hasta 1888 en que un contador inglés se le armó tremenda bronca a partir de que su dictamen en el que con toda dignidad decía:

EXAMINADO POR UN CONTADOR Y ENCONTRADO CORRECTO...

Y [...] un usuario, basado en dicho aval se quejó de lo engañoso y pobre de lo que era esa afirmación de alguien del que bien a bien no sabía qué hacía [...] ni en qué se basaba [...] para sostener tamaño compromiso [...], de ahí que lo primero que se nos ocurre –como profesión– es gritar apanicados: ¡hay que cambiar el dictamen! [...]

Los cambios son por los “sustos” financieros que nos han dado donde el auditor dio un dictamen “limpio” cuando había fraudes y errores importantes que desvirtuaron las aseveraciones de los estados financieros y condujeron a que los usuarios tomaran decisiones equivocadas y “culpar” al auditor independiente, de ahí los cambios.

### ...Claman nuevas reglas y reacciones

- EE.UU. reacciona con la Ley Sarbanes-Oxley y la creación del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).
- La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC): a) respalda al Comité Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASC) y al Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) con mayor fuerza de actuación y autoridad; b) la Norma de Control de Calidad, c) emite Normas Internacionales de Auditoría (NIA) más contundentes, y d) introduce cambios al informe del auditor, señalando responsabilidades de la dirección para dar mayor credibilidad a la auditoría.
- El IMCP reacciona para fortalecer la Norma de Desarrollo Profesional Continuo (NDPC) y el Código de Ética Profesional (CEP) lo asemeja al internacional e incluye capítulos adicionales (amenazas a la independencia, salvaguardas y escepticismo); la Norma de Control de Calidad (NCC) internacional es adoptada; crea una Vicepresidencia exclusiva; emite la Norma de Revisión de Control de Calidad (NRCC) para su aplicación práctica; la NIA es adoptada; la NDPC incluye temas de ética y NCC, y se crean las certificaciones en estas disciplinas.

### Entendiendo los cambios

Debemos conocer los principales escándalos de los últimos cien años:

- 1929. Depresión Financiera en EE.UU. Martes Negro, cuando los fondos de pensiones respaldados en inversiones e hipotecas resultaron ser un fraude, cantidad de empresas quebraron, y lo impactante es que eran auditadas.
- 1938. Royal Mail, Kreuger & Tool. Luego de la aparición engañosa de la pirámide del fraude de Carlo Ponzi, entre otros.

- 1938. Mckesson & Robbins, luego de ser auditada, resultó que se obligó a confirmar y observar los inventarios físicos, definir las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) y los Requisitos de Calidad, y el dictamen sufrió modificaciones para precisar que se había auditado usando las NAGA y las bases de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).
- 1951. El dictamen quedó en dos afirmaciones básicas (que aún se mantienen) la opinión era “razonablemente” y que los estados financieros están en conformidad con los PCGA.
- 1970. Penn Central Transportation Company (auditada según la Securities and Exchange Commission (SEC), “...es la mayor quiebra en la historia de nuestra nación... la quiebra fue una gran tragedia”).
- 1973. La Comisión Cohen “insistió” en la creación de un organismo autónomo, sin fines de lucro; así nació el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) –quitándonos el ministerio de normar los PCGA– formado por siete connotados ejecutivos de “tiempo completo”, que iban a “simplificar” los conceptos, aunque lucían más complicados.
- 2003. En México nace el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), cediendo el IMCP la rectoría que tenía sobre los PCGA; también se formó con connotadas personalidades independientes del área de finanzas (así como muchos auditores).
- 1955. En México se crea la Comisión de Procedimientos de Auditoría (CPA) y en 1970 la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) unifica el dictamen de dos párrafos que estuvo vigente hasta 2011, haciendo énfasis en la consistencia de la responsabilidad de la dirección, invertir los párrafos, una época del “Dictamen Corto”.

### Primer cambio informe de cuatro párrafos

- 2012. México adopta las NIA, y cambia de CONPA a CONAA; se introduce el informe de cuatro párrafos (con subtítulos) con cambios de fondo influenciados de los eventos escandalosos de Enron, WorldCom, entre otros, y la desaparición de la firma Arthur Andersen.
  - Primero: “Informe del auditor independiente”, título...

- Segundo: “Responsabilidad de la administración” es la responsable de la implantación del control interno para prevenir fraudes o errores importantes.
- Tercero: “Responsabilidades del auditor” referencia a la ética, planeación, ejecución de una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores y fraudes importantes.
- Cuarto: “Opinión” (“presentan razonablemente”, “fielmente” y “expresan la imagen fiel” son menciones equivalentes).

Hay otros tres párrafos adicionales informativos que no afectan la opinión:

- Primero: “Fundamento a las modificaciones al informe” para incluir las salvedades, ahora considerando elementos de efectos no generalizado y generalizados.
- Segundo: “Énfasis”, descripción de asuntos para asuntos importantes.
- Tercero: “Otros asuntos” para aspectos contractuales, legales, etcétera.

## Segundo cambio, informe de varios párrafos

Apenas nos estábamos acostumbrado a lo anterior cuando en 2016 la NIA introduce modificaciones para dar mayor certidumbre a los usuarios, haciendo énfasis en los aspectos de fraude y error importantes.

Estos cambios derivados de los nuevos escándalos financieros (Lehman Brothers Holdings Inc., principalmente, Madoff, etcétera), “sacudieron” a la comunidad financiera como nunca en la historia moderna.

Ahora es de varios párrafos, en los cuales se incluyen las llamadas Cuestiones Clave de Auditoría (CCA), que son obligatorias para las entidades “listadas”, y optativo para las demás empresas donde el auditor considere incluirlas.

Incluye aspectos de fondo, principalmente:

- La colocación del orden de los párrafos es a criterio del auditor.
- Recomiendan iniciar por la opinión.
- (Importante) mención específica de que la valoración del negocio en marcha es responsabilidad de la dirección, y es obvio que el auditor debe auditar esta aseveración y divulgarla en su informe.



- “Responsabilidades de la Administración”, son los mismos conceptos que en el anterior informe de cuatro párrafos.
- “Responsabilidades del auditor”, precisa varios párrafos que deben incluirse o bien hacer referencia de estos a alguna fuente de Internet conocida, a manera resumida, el auditor asevera que:
- La seguridad razonable de que los estados financieros están libres de fraude o error.
  - La seguridad razonable no garantiza que se cumpla con las NIA.
  - Los fraudes o errores importantes influyen en las decisiones de los usuarios.
  - La aplicación del juicio profesional y de escepticismo.
  - La identificación de riesgos y examen para responder a dichos riesgos.
  - La obtención de evidencia de auditoría es la base para la opinión.
  - El riesgo de no detectar una desviación debida a fraude es más elevado que una debida a error.
  - El fraude implica colusión, falsificación, omisiones, manifestaciones erróneas, elusión del control interno.
  - La obtención del conocimiento del control interno no es con la finalidad de expresar una opinión sobre su eficacia.
  - La evaluación de las políticas contables aplicadas y las revelaciones.
  - La conclusión sobre el principio de negocio en marcha.
  - La conclusión sobre la capacidad para continuar como negocio en marcha.
  - Las incertidumbres sean reveladas adecuadamente.
  - Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida.
  - Evaluamos presentación de los estados financieros.
  - Comunicamos los hallazgos y deficiencias.
  - Comunicamos las CCA que incluimos en nuestro informe.
  - (Pero lo más importante: la NIA 701).

CCA: significativo:

- Párrafo(s) de Cuestiones Clave de Auditoría que a juicio del auditor requirieron mayor atención por su importancia, riesgos, controles internos que los prevengan y detecten y de una auditoría específica que realizó.
- Situaciones donde la administración efectuó juicios, estimaciones, suposiciones, deméritos importantes y de los criterios que aplicó.
- Se permite hacer referencia a otras fuentes que sean de acceso al público, incluir gráficas, cuadros, etcétera.
- CCA negativos es una salvedad, negación o abstención.
- CCA son opcionales para el resto de entidades trayendo problemas en el medio de los negocios, pues dos empresas del mismo giro tendrán dos informes diferentes.

Importante, las CCA no son:

- Ampliaciones a las notas a los estados financieros.
- Justificaciones a las modificaciones al dictamen.
- No son párrafos de énfasis ni de otros asuntos.
- No deben contener opinión o conclusión.
- No se dan detalles de los procedimientos de auditoría llevados a cabo.
- No se dan calificativos ni se ponen adverbios ni adjetivos.

Esto va a traer cuestionamientos:

- La calificación de la “importancia” de los fraudes y errores importantes es subjetiva de quien la haga, del preparador, usuarios, auditor, público inversionista, calificador, etcétera.
- Para unos profesionales, una CCA puede estar incompleta, innecesaria, etcétera.
- Otros pensarán que debieron ponerse otras CCA, considerando el giro de la empresa, etcétera.

El autor considera que estamos en el umbral de un momento (sentido figurado de “un antes y un después”) importante para la profesión, comunidad financiera, etcétera.

Se recomienda ver el informe de un auditor, aplicando este nuevo informe en la siguiente línea, pagina 132, KPMG sobre Astra Zeneca PLC y

contiene una sección interesante, haciendo énfasis en los riesgos:

<https://www.astrazeneca.com/content/dam/az/our-company/investor-relations/presentations-and-webcast/Annual-Reports/2014-Annual-report-Annual-Reports.pdf>

Consejo de vigilancia contabilidad de empresas públicas, otro cambio

El PCAOB está proponiendo “mejoras” al informe del auditor -que todavía no se aplican en EE.UU., para hacerlo más informativo.

En agosto de 2016 se suponía que iba a emitir sus sugerencias, pero hasta la fecha no lo hace; se considera que lo hará pronto y que tendrá efectos sobre el informe del auditor de la NIA.

Las mejoras sugeridas son:

- Las define como “críticas” en lugar de “claves”.
- Incluir todos los asuntos que fueron discutidos con la dirección.
- Determinación del componente de importancia de las CCA.
- Divulgar el juicio del auditor donde fue difícil, subjetivo o complejo y cómo las CCA abordaron sus resultados.

La documentación PCAOB hace énfasis en que ha localizado deficiencias en la documentación de las decisiones importantes por lo que, en forma enfática indica, que todos estos asuntos “críticos” sean apropiadamente documentados para no dejar dudas.

## Conclusión

Los cambios ocasionados al informe fueron:

- Por los escándalos financieros mundiales.
- Para resaltar las responsabilidades de la empresa y del auditor.
- Para que el usuario conozca las limitaciones y alcances del informe, que no es “absoluto”, sino “relativo”.
- Como uno de tantos documentos que el usuario considera para tomar sus decisiones.

El Sr. Murrieta indica que “esos” primeros cambios han sido un “herradero” (sin prejuzgar lo que hubiera comentado de los escándalos: Lehman, MERCK, AIG, Madoff, XEROX, y hasta los pagos en la FIFA, emisiones forzadas en la VW, y las consecuentes modificaciones: CCA, negocio en funcionamiento).

## 11.2 Dictamen según las NIA 700 y 701

### NIA 700

La finalidad de esta norma es delinear la forma en que debe establecerse el informe del auditor independiente.

El término físico de una auditoría requirió muchos días de trabajo de varias personas, muchas horas de talento de los C.P., experiencia y análisis para llegar a una conclusión escrita en un informe del auditor independiente que es el único documento que se entrega, no solamente al cliente, sino a la comunidad financiera; en este proceso habrá usuarios que tomarán decisiones basadas en dicho informe.

### Vigencia

A partir 2016 deberían realizarse las nuevas normas.

### Informe más detallado, mayor confianza

La mayoría de los cambios obedecieron a que los usuarios requerían un reporte de auditoría más informativo y relevante: otorgar más confianza en el informe; estrechar la comunicación entre los inversionistas, el auditor y las personas a cargo del gobierno de la entidad; referencia a las responsabilidades de la dirección y resaltar la independencia y escepticismo del auditor.

### Negocio en marcha y ACA

El auditor considerará los siguientes asuntos en su informe, tales como:

- Asuntos relacionados con el **negocio en marcha**. Esta apreciación debe ser realizada por el cliente y revisada por el auditor, quien la revelará en su informe.
- Información sobre **asuntos clave de auditoría (ACA)**, que el auditor debe revelar sobre riesgos significativos identificados en la etapa de planeación que requirieron juicio de la dirección y del mismo auditor.

### ¿Qué debemos investigar?

Puede haber varios tipos de informes:

- “Marco de propósito general (conforme a la NIA 700)”.
- “Marco de fines o propósito o usuarios específicos (conforme a la NIA 800)”.
- Para ambos casos, el informe puede corresponder a un:
  - “Marco de presentación razonable” (o llamado también de imagen fiel).
  - “Marco de cumplimiento” en la NIA 210 sobre los encargos de la auditoría.

Por otra parte, el auditor puede expresar su opinión con los calificativos “razonable” o “fielmente” (que se consideran sinónimos); sin embargo, la CONAA indica que el primer término es el usual a emplear.

### ¿Qué no incluye la sección 10?

Esta sección no cubre las áreas especializadas (NIA serie 800) de los informes del auditor independiente, las cuales son:

- NIA 800, *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.*
- NIA 805, *Consideraciones especiales—Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.*
- NIA 810, *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.*

## 11.3 Informe del auditor

Ahora, de forma genérica y con la idea de que sea un concepto internacional, se hace referencia a la opinión, dictamen, examen, etc. del auditor, como Informe sobre la auditoría de los estados financieros (aun cuando la descripción puede modificarse a criterio del auditor, pero el objetivo es la dominación de un “informe” que incluye muchos conceptos, como se verá a continuación:

**Estructura:**

Informe sobre la auditoría de los estados financieros (como título).

A los accionistas, al Consejo de Administración o al destinatario que corresponda.

Opinión (dos párrafos).

Fundamentos de la opinión (dos párrafos).

Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros (tres párrafos).

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (tres párrafos, aun cuando pueden expandirse a 8 o 9 párrafos adicionales que se pueden incluir dentro de las responsabilidades del auditor o referirlos).

Firma del auditor

Fecha y lugar

Pero, la extensión del informe puede sufrir cambios, desde:

- Cambiar el orden de los párrafos a criterio del auditor.
- Modificaciones al informe (salvedades, desfavorables/negaciones y denegaciones/abstenciones).

- La inclusión de ACA.
- Párrafos de énfasis y de otros asuntos.

En la sección de ejemplos se explican los contenidos de los conceptos anteriores.

## **11.4 Asuntos Clave de Auditoría (ACA), Cuestiones Clave de Auditoría (CCA o KAM en inglés) (NIA 701)**

Aplica para entidades listadas y es opcional para las otras. En párrafos anteriores se explican estos conceptos.

En seguida se enuncian limitadamente sus principales características ACA:

- Asuntos que requirieron juicios de la dirección y, consecuentemente, del auditor.
- Descripción, resumida, de cómo se abordaron los aspectos de error material que pudieran ocasionar fraude o error.
- Descripción breve de los procedimientos realizados.
- Resultados concretos de los procedimientos.
- Principales observaciones sobre el asunto.
- Áreas que se basan mucho en juicios, incluyendo estimaciones, valores razonables, avalúos, derivados, etc.
- Efectos en la auditoría de asuntos relevantes en el año, como adquisiciones, desastres, nuevos productos, inversiones.
- Áreas especializadas que requieren la participación de expertos, valuadores, notarios, tecnología, etc.
- Evitar lenguaje genérico o estandarizado, pero usar el concreto y objetivo, sin calificaciones.
- Tomando en cuenta cómo se revelaron en los EF, si no fue necesaria esta divulgación, el asunto debe quedar documentado y discutido con los directivos del gobierno corporativo.

- No implican opinión separada de asuntos.
- Si no detectó KAM, se incluye la sección aclarando que no hubo nada que informar.
- Ni los párrafos de énfasis y de otros asuntos ni las notas sustituyen a los ACA.
- Inversamente, los ACA no representan una opinión separada sobre los asuntos comentados, ni extensión de párrafos de énfasis de otros asuntos y de las notas; no implican que los asuntos no fueron apropiadamente resueltos en su totalidad, tampoco tienen la intención de manifestar o implicar opiniones separadas sobre rubros de los EF.
- Existe la posibilidad de que el auditor incluya gráficas, estadísticas, índices de la industria, referencias, cuadros comparativos, etc. que considere necesarios para el mejor entendimiento de los ACA.
- En la sección de responsabilidades del auditor en la auditoría de los EF, del informe del auditor, se debe incluir la siguiente descripción en relación con los ACA:

“Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación”.

## Ejemplos de asuntos clave de auditoría

Entre otros:

- Crédito mercantil, adquisiciones, disposiciones, deméritos, cálculos, impuestos diferidos, garantías, determinación de control, asociaciones, negocios en conjunto.
- Adquisición de propiedades, plantas y equipo, sus valuaciones, valores residuales, remociones, depreciaciones, deméritos, disposiciones, activos para la venta.
- Propiedades y equipos productivos, su valuación, valores presentes, términos, registro en resultados.



- Valuación de instrumentos financieros (derivados).
- Efectos de la adopción de una nueva NIIF, primeras adopciones, efectos retro o prospectivos, corrección de error.
- Valuación, cambios de plan de beneficios definidos en planes de pensiones, beneficios laborales acumulados (prima de antigüedad), planes acumulativos como “sabáticos”, post retiro.
- Reconocimiento de ingresos, su control, momento de registro, construcciones, servicios, negocios conjuntos.
- Disposición, adquisición de un segmento, análisis de los activos y pasivos, así como los ingresos y gastos.
- Evaluación de negocio en marcha, discusiones, evidencias, asesorías, proyecciones.
- Provisión de una restructuración.
- Investigación y desarrollo de negocios.
- Marcas y patentes, valuación demérito, valuaciones.
- Impuestos diferidos.
- Contingencias y compromisos.

Ejemplo de ACA publicado en Internet

Se recomienda ver un informe a los accionistas y comunidad financiera mundial, que se puede encontrar en la siguiente liga:

<https://www.astrazeneca.com/content/dam/az/our-company/investor-relations/presentations-and-webcast/Annual-Reports/2014-Annual-report-Annual-Reports.pdf>

En el informe del auditor, página 130, KPMG sobre AstraZeneca PLC (inglesa), de 4 páginas, se puede notar cómo se ve un dictamen sobre las bases obligatorias a partir de 2016, ya que en diversos países europeos se anticipó la emisión del nuevo dictamen.

Este informe contiene una sección interesante haciendo énfasis en los riesgos (páginas 203 a 219) que atraviesa la empresa y qué se está haciendo.

¿Cuál es la diferencia en la redacción del dictamen de una listada?

La diferencia es que en estas son obligatorios los párrafos de los ACA.

A continuación se incluyen consideraciones, tales como:

- Se refiere a una entidad listada que incluye, obligatoriamente, asuntos clave de auditoría; en las no listadas es opcional esta parte (NIA 701). Como listadas entiéndase, principalmente, las entidades públicas o que por razones legales se consideran como públicas para efectos de informar, como: las financieras, seguros, etc. u otras que sí lo requieran, por ejemplo, las empresas del gobierno federal.
- No se incluyen párrafos de énfasis ni párrafos sobre otros asuntos (NIA 706).
- No se incluyen párrafos sobre información adicional no requerida por el marco de información financiera (NIA 720).
- Tampoco se incluyen otras opiniones adicionales por requerimientos legales y regulatorios, que se realizan como parte de la auditoría.
- La NIA 710 sobre información financiera comparativa da dos ejemplos de redacción de los informes: con opinión, donde solo se menciona el

último año, y donde se mencionan dos años.

Al final de este capítulo se encuentran ejemplos de las NIA 700, 701 y 705, incluyendo contingencias sobre negocio en marcha.

### Representación fiel

El auditor puede expresar su opinión con los calificativos “razonable” o “fielmente” (que se consideran sinónimos); sin embargo, cuando se expresa “representación fiel” es solo cuando se cumple con toda la normatividad (NIF, NIIF, US GAAP) pero por regulaciones estas normas no pueden aplicarse, por ejemplo, una consolidación. El caso más común es cuando se presentan estados financieros de la tenedora para la Asamblea de Accionistas y no incluyen la información consolidada, informes para las autoridades (dictamen fiscal), etc.

## 11.5 Información sobre otros asuntos legales y regulatorios

En ciertos países, inclusive en México, existen regulaciones que se deben observar como parte de la auditoría y, además, revelar sus efectos en los estados financieros, observando que su registro sí coincida con las NIIF. Habrá que divulgar esta situación en el informe como un ACA, párrafo de énfasis.

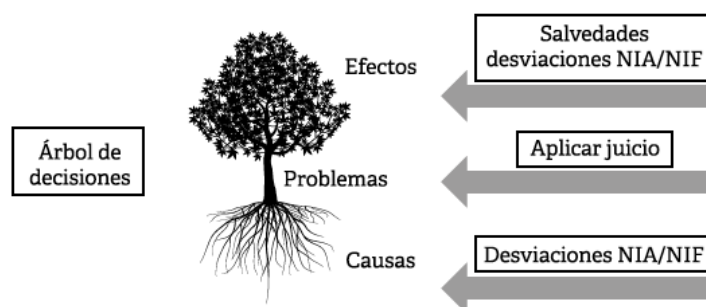
La NIA 250 *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, orienta sobre estos aspectos que el auditor debe vigilar, inclusive tiene responsabilidades si omite situaciones importantes.

## 11.6 Ejemplos de informe del auditor independiente

Grandes retos del auditor independiente al decir el tipo de informe

¿Qué clase de informe va a rendir en cuanto a su opinión? Lo decidirá conforme a su experiencia y juicio basado sobre la evidencia obtenida durante la auditoría, sobre todo pensando siempre en los riesgos de fraudes y errores donde su informe conduzca al usuario a tomar decisiones equivocadas.

El proceso de decisión que puede ayudar al auditor se muestra en la siguiente representación:



Notas generales al informe (previas al índice de los ejemplos)

Para efectos de los ejemplos se toman las NIIF solamente con propósitos prácticos, en la vida real puede ser otro marco de información financiera estable y formal, como las NIF, US GAAP, etc.

Nota: En las páginas subsecuentes, cuando se incluye una redacción en color gris significa que se trata de un agregado al modelo original.

El modelo “original” que se presenta es de un solo año, conforme a la NIA 700.

Los ejemplos que se presentan a continuación solo contienen la opinión por un año.

Se supone que las cifras son comparativas y que, en su caso, el auditor lo debió anotar en su dictamen como si él las hubiera examinado o incluir que otro auditor las examinó y el tipo de opinión que rindió, o bien, que no fueron auditadas (párrafo de otros asuntos).

En todos estos casos el auditor debe utilizar su juicio en el manejo de su opinión; si el año anterior hubo una modificación, como lo describe en el año que dictaminó, debe hacer las adecuaciones del caso; explicar si no se

corrigió y si se corrigió cómo fue que se hizo esto, cuidando que los efectos pueden ser diferentes tratándose de NIA o NIIF.

Al respecto, se recomienda estudiar la NIA 704 *información comparativa-cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*. Lo mismo la NIA 706 *párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones*.

Hay que recordar que es optativo el orden de los párrafos, lo mismo la inclusión de ciertos términos.

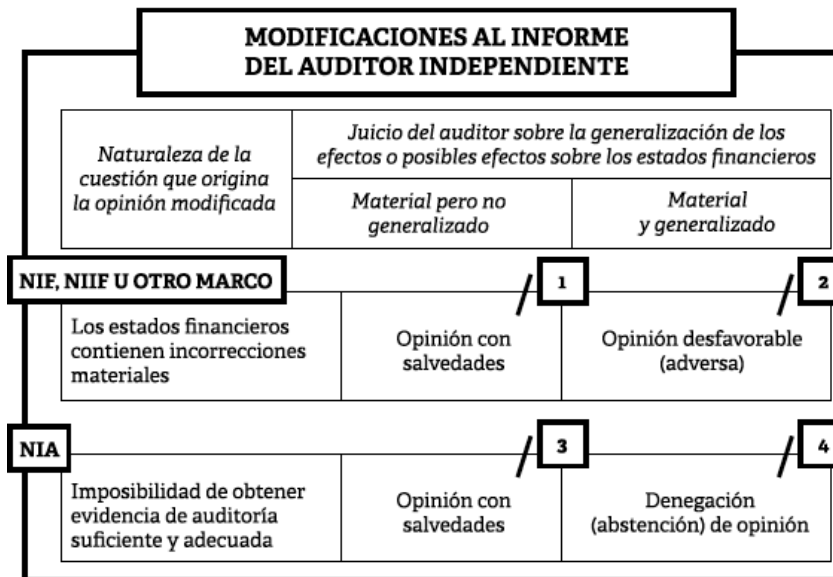
Cuando no hay ACA forzosamente se debe divulgar en su informe si son empresas obligadas (listadas), y de manera optativa para las demás entidades. En su caso, si no hay ACA así debería mencionarlo.

Razonablemente y fielmente se consideran sinónimos, pero en México la CONAA definió que “razonablemente” es el término usado por varias decenas de años.

Cuando se indica que es una “presentación fiel” son casos donde se pretende cumplir con todas las NIIF, pero, por razones legales, alguna de ellas no se cumple, por ejemplo, cuando se presentan informes a la Asamblea de Socios de la tenedora sin consolidar o, bien, para efectos fiscales, entre otros casos.

Notas a las modificaciones al informe (previas al índice de los ejemplos)

Se anexa el siguiente cuadro como un índice específico con numeración de letras y números arábigos de las modificaciones al informe de los 4 casos existentes:



Cuando se refiere a una desviación importante, generalizada o no, el auditor (o su cliente de preferencia) debe tener cuantificados todos los efectos (balance, impuestos, diferidos, flujos, revelaciones, compromisos, contingencias, etc.), de otra manera, si no se tiene cuantificado el efecto, estaremos en presencia de una limitación donde el auditor desconoce los efectos.

Sin embargo, algunos autores consideran que siempre que haya una desviación a NIIF no es necesario, por propósitos prácticos, indicar los montos involucrados, solo por considerar a juicio del auditor su importancia generalizada o no y que eso produce que los estados financieros estén incorrectos.

En los ejemplos sobre informes sin modificaciones, los agregados están en color gris.

En los ejemplos de informes con modificaciones la redacción cambia en ciertos casos.

Los siguientes ejemplos de modificaciones se refieren a un año de auditoría, por lo que hay que considerar lo que se anotó, las notas sobre los informes sin modificaciones.

Normalmente, cuando los clientes rehúsan a revelar alguna situación importante, sobre todo en contingencia por negocio en marcha, el asunto es delicado y el auditor debe discutirlo, usar su juicio y llegar a la conclusión de enfrentar una limitación a su auditoría.

Se pueden incluir los párrafos de énfasis en los casos de limitaciones, pero solo para mencionar el hecho de la incertidumbre y no la situación de la limitación que tuvo el auditor.

Los ejemplos que se presentan son considerando ciertas condiciones que son típicas, pero puede haber un sinnúmero de cambios y condiciones diferentes que ocasionen que sean más extensos o reducidos, inclusive que modifiquen el orden de los párrafos y su redacción. Se pide el criterio y buen juicio del auditor.

## Negocio en marcha

### Notas sobre incertidumbres (contingencias) sobre el negocio en marcha

Una de las áreas donde el auditor debe aplicar su mejor esfuerzo y juicio es la que consiste en determinar los indicios de si la entidad tiene o no problemas para seguir funcionando.

El postulado básico de la NIF 570 indica, en términos generales, que la entidad presume su existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado y la información contable obtenida durante su vida ha sido con base en NIIF.

Aun cuando la NIF propone un horizonte de un año y si se tiene un historial de rentabilidad, así como facilidades de acceso a fuentes de recursos financieros, no hay indicios de incertidumbre sobre la vida de la entidad ilimitada, puede concluirse que la base del negocio en marcha es adecuada, **sin hacer un análisis detallado** y sin hacer ninguna modificación al informe, solo incluyendo los postulados de la NIA 700, tanto de la administración como del auditor (en la extensión de explicación de su trabajo).

Sin embargo, creemos que lo de un año debe reconsiderarse y, escépticamente, como parte de su estrategia de negocios, la gerencia debe revisar, estimar, investigar un futuro más lejano, porque los siguientes aspectos no necesariamente tienen un término de 12 meses, sino un plazo largo aun cuando sea difícil para la entidad plantear sus horizontes: su mercado, entorno; situación financiera que cumpla con los factores tradicionales; dependencia a créditos bancarios; amenazas externas e internas; cantidades importantes de garantías; descuentos, estimaciones, beneficios laborales, impuestos; efectos políticos, ambientales; mercado local, nacional e internacional; cambios en leyes y reglamentos, tanto

nacionales como internacionales; variabilidad en costos, tasas de interés; cambios de moda, estilos; nuevas expectativas del mercado; dependencia de productos, proveedores, clientes, tecnología; cambios de administración, demandas, litigios, entre otros factores.

Se debe considerar que, aun cuando la trayectoria de la entidad sea con utilidades, capital positivo, análisis financieros positivos, pagos de dividendos, con flujos, sobreviviendo a las muchas crisis políticas y económicas nacionales e internacionales, nuevamente el escepticismo, primero por parte de la gerencia y luego por el auditor, debe prevalecer y “elevar” las expectativas de los efectos del futuro. Es decir, el objetivo es que el auditor esté consciente de que la vida de una entidad **no tiene límite** ni extensión, sus perspectivas son un futuro razonablemente conocido donde la entidad puede navegar con posibilidades de éxito; desde luego, el auditor, con la diligencia que lo caracteriza, su experiencia, criterio profesional y escepticismo, debe juzgar esta situación.

Si no hay indicios de que la entidad no pueda continuar sobre dichas bases como “negocio en marcha” (ahora llamado “negocio en funcionamiento”), ergo, la dirección debe sujetar a la información financiera a juicios sobre los efectos futuros y el auditor juzgar dichos juicios y, en su caso, ajustar diversas cifras y hacer las revelaciones sobre el dilema del negocio en marcha.

Ciertos activos deben ajustarse a su valor de realización y crear las estimaciones necesarias, así mismo, hay que crear nuevos pasivos derivados de una liquidación y, desde luego, hacer las revelaciones necesarias (la dirección y el auditor tienen que examinarlas).

En otros casos, puede ser necesario que la administración, para satisfacerse de que esa base es adecuada, considere una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, la programación de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de recursos para reemplazar a las actuales fuentes de financiamiento.

### Fundamento de mencionar el negocio en marcha

En el ejemplo de opinión sin modificaciones se hace énfasis al señalar en las “responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros” lo siguiente:



La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de este, excepto si la administración tiene intención de liquidar a la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no existe otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la entidad, sin embargo, en la sección “responsabilidades del auditor” (en relación con la auditoría de los estados financieros) no se hace una mención específica, por parte del auditor, al tema del negocio en marcha, aun cuando tácitamente acepta la responsabilidad de que fue un tema importante durante su auditoría de evaluación y de juicio; solamente en el párrafo 5 del agregado de las descripciones adicionales de las responsabilidades se menciona:

...concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser un negocio en marcha;

Breve descripción de esta NIA 570: Trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la utilización (juzgar) la hipótesis del negocio en marcha, para la preparación de los estados financieros.

## Hipótesis

Considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Cuando la utilización de la hipótesis del negocio en marcha resulta cierta, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizarlos.

### Responsabilidad de juzgar el negocio en marcha

La dirección debe realizar una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse.

La valoración, por parte de la dirección, de la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha implica la formulación de un juicio sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones, considerando:

- La incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado.
- Dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella.
- Información disponible en el momento en que el juicio se formula.
- Hechos posteriores dan lugar a resultados congruentes e incongruentes con los juicios.

### Responsabilidades del auditor

La NIA 200,2 aclara sobre esta situación “...las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad cese en su funcionamiento. El auditor **no** puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento...”.

Empero, la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización, por parte de la dirección, de su hipótesis de negocio en marcha, determinar si existe alguna

incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de su hipótesis de negocio en marcha, determinar si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

El auditor debe indagar con la administración si hay hechos y condiciones que originen dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar en operación; debe vigilar que se revelen en sus notas cómo se abordaron las situaciones, tanto las incertidumbres como los planes de la administración al respecto; debe conocer de la gerencia cuáles son los factores inciertos y su grado de incertidumbre y documentarlos apropiadamente; así como los recursos que posee para enfrentar los factores negativos.

Asimismo, el auditor tiene que conocer los planes formales, autorizados por escrito, para subsanar la incertidumbre de continuar en operación y/o los planes formales que mitigan esta situación (proyecciones, presupuestos, análisis, historia de utilidades o pérdidas, historial de pago de impuestos, capacidad para obtener más financiamiento, venta de activos, reducción de costos, renovación de pasivos, razones financieras, etc.); además de evaluar la factibilidad de que los hechos sucedan y la habilidad de la entidad para cumplir con sus planes y obligaciones. La entidad deberá tener documentado su plan de acción y las acciones programadas para enfrentar situaciones adversas.

Los aspectos anteriores constituyen evidencia que debe ser cuidadosamente validada, documentada y revisada por el equipo de auditoría, etcétera, pues será la base del informe del auditor.

Por otra parte, el auditor debe determinar si existe duda sustancial acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación, considerando:

- Vulnerabilidad de la entidad: alta, mediana, baja.
- Tamaño de la entidad: alto, moderado, bajo.
- Amenaza de negocio en funcionamiento: probable, posible, remota.

Las anteriores son variables que el auditor debe considerar en todos sus trabajos, tomando en cuenta siempre la comprensión del negocio de sus clientes y los riesgos inherentes hartamente tratados en esta sección técnica.

Es importante indicar que en todos los casos de negocio en marcha se pide una mención sobre la certidumbre de cumplimiento de este postulado; sin embargo, cuando hay modificaciones derivadas de esta situación es necesario incluir ACA.

En los siguientes ejemplos de negocio en marcha se recomienda la inclusión de un ACA y párrafo de énfasis, de forma obligatoria para las listadas y optativa para el resto.

Las variables pueden tener una diversidad de efectos en el informe, entre otros y (suponiendo que todo está documentado) se consideran los siguientes ejemplos:

#### Índice de ejemplos

- Sin modificación.
- Con modificación.
- Negocio en marcha o en funcionamiento.

| DESVIACIONES       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                      |                      |                      |                      | OPINIÓN                  |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|-----|---------|------------------|
| NÚMERO<br>EJEMPLO  | CONCEPTO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | NIIF                 |                      | NIA                  |                      | SIN<br>MODIFICA-<br>CIÓN | SALVEDAD<br>(EXCEPTO) | NEGACIÓN<br>(DES-<br>FAVORA-<br>BLE) | ABSTEN-<br>CIÓN<br>(DENEGA-<br>CIÓN) | ACA | ÉNFASIS | OTROS<br>ASUNTOS |
|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERALI-<br>ZADA | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERALI-<br>ZADA |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| SIN MODIFICACIONES |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                      |                      |                      |                      |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| A                  | (MODELO ORIGINAL)<br>CONFORME A LA NIA 700<br>OPINION SIN MODIFICACIONES<br>(ANTES LIMPIA)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                      |                      |                      |                      | X                        |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| B                  | CONFORME A LA NIA 700<br>OPINION SIN MODIFICACIONES,<br>CON LA NIA 701 POR LA<br>INCLUSION DE UN EJEMPLO DE<br>ACA Y 706 POR LA<br>INCORPORACION DE PARRAFOS<br>DE ENFASIS Y OTROS ASUNTOS                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                      |                      |                      |                      | X                        |                       |                                      |                                      | X   | X       | X                |
| C                  | CONFORME A LA NIA 700<br>OPINION SIN MODIFICACIONES,<br>CIFRAS ANTERIORES<br>AUDITADAS POR OTRO<br>CONTADOR PUBLICO<br>INDEPENDIENTE Y CON NIA 706<br>POR LA INCLUSION DE UN<br>PARRAFO DE OTROS ASUNTOS<br>EXPLICANDO ESTE HECHO                                                                                                                                                                                                                                                                  |                      |                      |                      |                      | X                        |                       |                                      |                                      |     |         | X                |
| D                  | CONFORME A LA NIA 706<br>OPINION SIN MODIFICACIONES<br>CON CIFRAS ANTERIORES<br>AUDITADAS POR EL MISMO<br>CONTADOR PUBLICO<br>INDEPENDIENTE (EN<br>PARENTESIS INDICANDO QUE ES<br>PERSONA FISICA, NO UNA<br>FIRMA) Y CON EJEMPLO DE<br>PARRAFO DE ENFASIS DE<br>INCERTIDUMBRE DE UN LITIGIO                                                                                                                                                                                                        |                      |                      |                      |                      | X                        |                       |                                      |                                      | X   |         |                  |
| CON MODIFICACIONES |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                      |                      |                      |                      |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| E                  | CONFORME A LA NIA 705<br>OPINION CON MODIFICACIONES<br>(ANTES CON SALVEDADES,<br>NEGACION O ABSTENCION)<br><i>NIIF</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                      |                      |                      |                      |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| E-1                | CONFORME A LA NIA 705<br>OPINION CON MODIFICACIONES<br>POR DESVIACION A LAS NIIF<br>(ANTES SALVEDADES). LOS<br>ESTADOS CONTIENEN<br>INCORRECCIONES SI<br>IMPORTANTES Y NO<br>GENERALIZADA. Excepto por...                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                      |                      |                      |                      |                          | X                     |                                      |                                      | X   |         |                  |
| E-2                | CONFORME A LA NIA 705<br>OPINION CON MODIFICACIONES<br>POR DESVIACION A LAS NIIF<br>OPINION DESFAVORABLE<br>(ANTES NEGACION DE OPINION).<br>LOS ESTADOS CONTIENEN<br>INCORRECCIONES SI<br>IMPORTANTES Y SI<br>GENERALIZADA (ANTES<br>NEGACION DE OPINION) No<br>prevalecen... "En nuestra opinion,<br>debido a la insignificancia del hecho<br>descrito en el parrafo de<br>"Fundamentos de la opinion<br>desfavorable", los estados financieros<br>consolidados no expresan<br>razonablemente..." |                      | X                    |                      |                      |                          |                       | X                                    |                                      | X   |         |                  |
| <i>NIA</i>         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                      |                      |                      |                      |                          |                       |                                      |                                      |     |         |                  |
| E-3                | CONFORME A LA NIA 705<br>OPINION CON MODIFICACIONES<br>POR DESVIACION A LA NIA<br>(ANTES SALVEDADES).<br>IMPOSIBILIDAD DE OBTENER<br>EVIDENCIA DE AUDITORIA<br>SUFICIENTE Y ADECUADA NO<br>IMPORTANTE Y NO<br>GENERALIZADA. Excepto por...                                                                                                                                                                                                                                                         |                      |                      | X                    |                      |                          | X                     |                                      |                                      | X   |         |                  |

| NÚMERO<br>EJEMPLO | CONCEPTO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | DESVIACIONES         |                      |                      |                      | OPINIÓN                  |                       |                                     |                                      |     |         |                  |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-----|---------|------------------|
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | NIIF                 |                      | NIA                  |                      | SIN<br>MODIFICA-<br>CIÓN | SALVEDAD<br>(EXCEPTO) | NEGACIÓN<br>DES-<br>FAVORA-<br>BLE) | ABSTEN-<br>CIÓN<br>(DENEGA-<br>CIÓN) | ACA | ENFASIS | OTROS<br>ASUNTOS |
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           |                          |                       |                                     |                                      |     |         |                  |
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERA-<br>LIZADA | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERA-<br>LIZADA |                          |                       |                                     |                                      |     |         |                  |
| E-4               | CONFORME A LA NIA 705<br>OPINIÓN CON MODIFICACIONES<br>POR DESVIACIÓN A LA NIA<br>(ANTES ABSTENCIÓN).<br>IMPOSIBILIDAD DE OBTENER<br>EVIDENCIA DE AUDITORÍA<br>SUFICIENTE Y ADECUADA SI<br>IMPORTANTE Y SI<br>GENERALIZADA. Denegación<br>(abstención) "Debido a la<br>significancia del hecho descrito en el<br>párrafo de Fundamentos de la<br>denegación de opinión, no hemos<br>podido obtener evidencia de auditoría<br>que proporcione una base suficiente y<br>adecuada para expresar una opinión de<br>auditoría. En consecuencia, no<br>expresamos una opinión sobre los<br>estados financieros adjuntos".<br><br>IMPOSIBILIDAD DE OBTENER<br>EVIDENCIA DE AUDITORÍA<br>SUFICIENTE Y ADECUADA |                      |                      |                      | X                    |                          |                       |                                     | X                                    |     | X       |                  |
| F                 | EJEMPLOS F (INCERTIDUMBRES<br>DE NEGOCIO EN MARCHA)<br>CONFORME A LA NIA 570<br>INFORMES SOBRE<br>CONTINGENCIAS SIN<br>MODIFICACIONES AL INFORME.<br>CON MODIFICACIONES (ANTES<br>CON SALVEDADES, NEGACIÓN O<br>ABSTENCIÓN)<br><br>CONFORME A LA NIA 570<br>INFORMES SOBRE<br>CONTINGENCIAS SIN<br>MODIFICACIONES AL INFORME.<br>CON MODIFICACIONES (ANTES<br>CON SALVEDADES, NEGACIÓN O<br>ABSTENCIÓN)<br><br>NEGOCIO EN MARCHA<br><br>SIN MODIFICACIONES (NO SE<br>REVELAN PROBLEMAS EN EL<br>CUMPLIMIENTO DE NEGOCIO EN<br>MARCHA)<br><br>NIIF                                                                                                                                                      |                      |                      |                      |                      |                          |                       |                                     |                                      |     |         |                  |
| F-0               | NO HAY INCERTIDUMBRES<br>SOLO INCLUIR LAS INDICADAS<br>EN EL INFORME DEL AUDITOR<br>INDEPENDIENTE EN LOS<br>RUBROS DE<br>RESPONSABILIDADES DE LA<br>DIRECCIÓN Y DEL AUDITOR.<br>(RECORDANDO QUE ESTA<br>MENCIÓN DEL NEGOCIO EN<br>MARCHA LO INDICA EN EL<br>PÁRRAFO 5 EN LA DESCRIPCIÓN<br>ADICIONAL A SU TRABAJO<br>VER NIA 700 NO HAY<br>INCERTIDUMBRES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                      |                      |                      |                      | X                        |                       |                                     |                                      |     |         |                  |
| F-1               | HAY INCERTIDUMBRES - PERO<br>HAY ELEMENTOS PERSUASIVOS<br>PARA CONSIDERAR QUE LA<br>ENTIDAD SALDRÁ ADELANTE.<br>ADEMÁS, EL CLIENTE LO<br>REVELA ADECUADAMENTE EN<br>LA NOTA DE CONTINGENCIAS.<br>OPINIÓN SIN MODIFICACIÓN.<br>SOLO INCLUIR ACA Y PÁRRAFO<br>DE ÉNFASIS<br><br>- OPINIÓN SIN MODIFICACIÓN,<br>SOLO INCLUIR ACA Y PÁRRAFO<br>DE ÉNFASIS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                      |                      |                      |                      |                          | X                     |                                     |                                      | X   | X       |                  |

| NÚMERO<br>EJEMPLO | CONCEPTO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | DESVIACIONES         |                      |                      |                      |                          |           |                                      |                                      |     |                  |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|-----------|--------------------------------------|--------------------------------------|-----|------------------|
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | NIIF                 |                      | NIA                  |                      | OPINIÓN                  |           |                                      |                                      |     |                  |
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | IMPORTANTE           | SIN<br>MODIFICA-<br>CIÓN | SALVEDAD  | NEGACIÓN<br>(DES-<br>FAVORA-<br>BLE) | ABSTEN-<br>CIÓN<br>(DENEGA-<br>CIÓN) | ACA | ENFASIS          |
|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERALI-<br>ZADA | NO GENERA-<br>LIZADA | SI GENERALI-<br>ZADA |                          | (EXCEPTO) |                                      |                                      |     | OTROS<br>ASUNTOS |
| F-2               | HAY INCERTIDUMBRES PERO NO HAY ELEMENTOS PERSUASIVOS PARA CONSIDERAR QUE LA ENTIDAD "PODRÍA" SALIR ADELANTE. SIN EMBARGO, EL CLIENTE EFECTUA AJUSTES A SUS ACTIVOS A VALORES DE REALIZACIÓN. CREA TODA LA ESTIMACIÓN DE GASTOS QUE PUEDE INCURRIR Y ES REVELADA ADECUADAMENTE EN LA NOTA DE CONTINGENCIAS. OPINIÓN SIN MODIFICACIÓN. UN ACA E INCLUIR PÁRRAFO DE ÉNFASIS |                      |                      |                      |                      | X                        |           |                                      |                                      | X   | X                |
|                   | CON MODIFICACIONES                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                      |                      |                      |                      |                          |           |                                      |                                      |     |                  |
|                   | NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                      |                      |                      |                      |                          |           |                                      |                                      |     |                  |
| F-3               | HAY INCERTIDUMBRES PERO LA ENTIDAD SE NEGABA REVELARLAS O LAS HACE INADECUADAMENTE. NO IMPORTANTES Y NO GENERALIZADAS. OPINIÓN CON SALVEDAD. INCLUIR ACA Y PÁRRAFO DE ÉNFASIS                                                                                                                                                                                            |                      |                      | X                    |                      |                          | X         |                                      |                                      | X   | X                |
| F-4               | NEGACIÓN DEL CLIENTE DE HACER UNA REVELACIÓN SUFICIENTE PERO A JUICIO DE LA ENTIDAD Y DONDE EL AUDITOR COINCIDE QUE ESTA NO ES IMPORTANTE Y NO GENERALIZADA. OPINIÓN CON SALVEDADES                                                                                                                                                                                      |                      |                      | X                    |                      |                          | X         |                                      |                                      | X   | X                |
| F-5               | NEGACIÓN DEL CLIENTE EFECTUA REVELACIONES INSUFICIENTES A JUICIO DE LA ENTIDAD Y DONDE EL AUDITOR COINCIDE QUE ESTA ES IMPORTANTE Y SI GENERALIZADA. DENEGACIÓN DE OPINIÓN (ABSTENCIÓN)                                                                                                                                                                                  |                      |                      |                      | X                    |                          |           |                                      | X                                    | X   | X                |
|                   | SIN MODIFICACIONES (SE REFIEREN A QUE LA INFORMACIÓN REVELADA SOBRE LA INCERTIDUMBRE DEL NEGOCIO EN MARCHA ES INSUFICIENTE)                                                                                                                                                                                                                                              |                      |                      |                      |                      |                          |           |                                      |                                      |     |                  |
|                   | NIIF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                      |                      |                      |                      |                          |           |                                      |                                      |     |                  |
| F-6               | EL CLIENTE REVELA EN FORMA INCOMPLETA LA CONTINGENCIA, PERO A JUICIO DE LA ENTIDAD Y DONDE EL AUDITOR COINCIDE QUE ESTA NO ES IMPORTANTE Y NO GENERALIZADA. OPINIÓN CON SALVEDAD                                                                                                                                                                                         | X                    |                      |                      |                      |                          | X         |                                      |                                      | X   | X                |
| F-7               | EL CLIENTE PRESENTA INCOMPLETA LA CONTINGENCIA IMPORTANTE A JUICIO DE LA ENTIDAD Y DONDE EL AUDITOR COINCIDE QUE ESTA SI ES IMPORTANTE Y SI GENERALIZADA. OPINIÓN DESFAVORABLE                                                                                                                                                                                           |                      | X                    |                      |                      |                          |           | X                                    |                                      | X   | X                |

Ejemplos sin modificaciones



Conforme a la NIA 700 opinión sin modificaciones (antes limpia)

## Informe sobre la auditoría a los estados financieros

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

## Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la entidad ABC (la Entidad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 201X, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año que terminó en dicha fecha y las notas a los estados financieros incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 201X, así como sus resultados y flujos de efectivo por el año que terminó en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (o NIIF o US GAAP).

### **Fundamento de la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección

*Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe.

Somos independientes de la Entidad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA o CEP)* junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el *Código de Ética del IESBA (CEP)*. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Hemos determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

### **Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la



preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría, de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras

conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

/ 

Conforme a la NIA 700 opinión sin modificaciones, con la NIA 701 por la inclusión de un ejemplo de ACA y 706 por la

## incorporación de párrafos de énfasis y otros asuntos

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

#### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros de la entidad ABC (la Entidad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 201X, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo correspondientes el año que terminó en dicha fecha y las notas a los estados financieros incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 201X, así como sus resultados y flujos de efectivo por el año que terminó en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (o NIIF o US GAAP).

#### **Fundamento de la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección

*Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe.

Somos independientes de la Entidad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA o CEP)* junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el *Código de Ética del IESBA (CEP)*. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

#### **Asuntos Clave de la Auditoría (ACA)**

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y al formar nuestra opinión, en consecuencia, no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además, de la cuestión descrita en la sección de *Bases para la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones clave de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

## **NIIF**

Los estados financieros adjuntos son los primeros de la Compañía preparados bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y se han preparado conforme a la NIIF 1 “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, que requiere la preparación, ajuste y presentación de los estados financieros del 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2015.

Este proceso obedece a cumplir con uno de los requisitos para la obtención de un préstamo a largo plazo (Nota X) para la adquisición de diversas propiedades productivas (10 unidades para ser incorporadas a las 250 existentes), consolidar pasivos e iniciar el registro para la venta de sus acciones en la Bolsa Mexicana de Valores. Estas situaciones obligarán a la entidad a hacer o no hacer diversas transacciones, otorgar garantías y avales de los accionistas.

## **Juicios**

En este trabajo la Compañía hizo diversos juicios importantes para presentar a valores razonables (valores justos) relativos a la valuación a valores presentes de sus propiedades productivas; así como ajustes a diversas estimaciones. En la determinación de los supuestos y ajustes intervinieron diversos peritos expertos en estos aspectos; así como un equipo multidisciplinario en aspectos financieros y legales, entre otros.

## **Ajustes retroactivos**

Lo anterior requirió ajustes retroactivos para efectos de comparación al año presentado, comparativo del 20X0 (examinados por otros auditores independientes) conforme a las nuevas bases de la adopción de las NIIF por

primera vez, incluyendo el correspondiente ajuste por impuestos diferidos que fue un tema significativo.

### **Auditor independiente**

Para el equipo de auditoría estos asuntos fueron de importancia por los riesgos que conllevan los resultados de los diversos juicios utilizados por la empresa basados en opiniones de diversos expertos, estudios que revisamos con la asistencia de otros socios especialistas en estas situaciones de adopción de las NIIF por primera vez, de los ajustes retroactivos.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

### **Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de

obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría, de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente



que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El contenido de los dos siguientes párrafos, sus menciones, no representan una modificación a nuestra opinión:

#### Énfasis

En el proyecto que lleva a cabo la empresa en su expansión de sus activos productos, obtención de fondos, entrada al mercado público en el ofrecimiento de sus acciones; así como, la transformación de su información financiera al adoptar las NIIF.

#### Otros asuntos

Los estados financieros de 20X0 fueron examinados por otros auditores independientes bajo bases diferentes a NIIF y su opinión fue sin modificaciones.

Las cifras de dichos estados financieros fueron sujetas a reclasificaciones para conformarlos con las clasificaciones adoptadas de las NIIF.

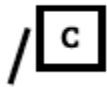
El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X



Conforme a la NIA 700 opinión sin modificaciones, cifras anteriores auditadas por otro Contador Público independiente y con NIA 706 por la inclusión de un párrafo de otros asuntos explicando este hecho

## **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

(Un solo año)

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 201X, así como sus resultados y flujos de efectivo por el año que terminó en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (o NIIF o US GAAP).

### **Fundamento de la opinión**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección

*Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Entidad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA o CEP)* junto con los requerimientos de ética que son

aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el *Código de Ética del IESBA* (CEP).

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### **Cuestiones clave de la auditoría**

Hemos determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

### **Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio

del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno; obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente

información revelada por la administración.

- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

### **Otras cuestiones (asuntos)**

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado al 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 201X.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

/ 

Conforme a la NIA 706 opinión sin modificaciones con cifras anteriores auditadas por el mismo Contador Público independiente (así mismo, en paréntesis indicado cuando el auditor es persona física no una firma) y con ejemplo de párrafo de énfasis de incertidumbre de un litigio

## **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión**

Hemos (he) auditado los estados financieros de la entidad ABC (la Entidad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 201X y 20X0, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año que terminó en dicha fecha y las notas a los estados financieros incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra (en mi) opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 201X y 20X0, así como sus resultados y flujos de efectivo por los años que terminaron en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (o NIIF o US GAAP).

## **Fundamento de la opinión**

Hemos (he) llevado a cabo nuestras auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras (mi) responsabilidades (responsabilidad) de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro (mi) informe. Somos (soy) independientes de la Entidad de conformidad con el *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA o CEP)* junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos (he) cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA (CEP). Consideramos (considero) que la evidencia de auditoría que hemos (he) obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

## **Cuestiones clave de la auditoría**

Hemos (he) determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

## **Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

## **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

Nuestra (mi) responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestras auditorías. Hemos (he) llevado a cabo nuestras auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos (cumpla) los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos (panifique y ejecute) la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos (considero) que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestras (mi) opiniones de auditoría.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría, de conformidad con las NIA, aplicamos (aplique) nuestro (mi) juicio profesional y mantenemos (mantengo) una actitud de escepticismo profesional durante todas las auditorías. También:

- Identificamos y valoramos (identifique y valore) los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error,



diseñamos y aplicamos (diseñé y apliqué) procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos (obtuve) evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestras opiniones. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos (obtuve) conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos (evalué) la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos (concluí) sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos (concluí) sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos (concluí) que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos (llame) la atención en nuestro (mi) informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos (exprese) una opinión modificada. Nuestras (mis) conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro (mi) informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos (evalué) la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos (me comuniqué) con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos (identifiqué) en el transcurso de las auditorías.

También proporcionamos (proporcioné) a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos (he) cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra (mi) independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

### **Párrafo de énfasis**

Queremos (Quiero) llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la sociedad por la sociedad ABC que proviene desde 20X0. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso de las auditorías que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

Desviaciones a NIIF



Conforme a la NIA 705 opinión con modificaciones por desviación a las NIIF (antes salvedades). Los estados contienen incorrecciones sí importantes y no generalizadas: excepto por...

## **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC  
[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión con salvedades**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Fundamento de la opinión con salvedades**

Las existencias (inventarios) de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al costo, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los

registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el costo de ventas está infravalorado en xxx y el impuesto sobre la renta, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

### **Cuestiones clave de auditoría**

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y al formar nuestra opinión, en consecuencia, no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita, en la sección de Bases para la opinión con salvedades hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

La valuación de las existencias resultó en un trabajo de análisis que requirió tiempos adicionales por la entidad; así mismo, juicios importantes para su valuación la que finalmente no coincidió con las NIIF. La auditoría dedicó tiempo y esfuerzos en el examen de este trabajo y el uso de juicios y del apoyo de especialistas de la firma.

Los asuntos tratados como Cuestiones clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de opinión con salvedades” tuvimos la evidencia de auditoría que proporcionó una base suficiente y adecuada para expresar dicha opinión.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. Sin embargo, nos referimos a la modificación a nuestro informe en el párrafo siguiente sobre “**Fundamento de la opinión con salvedades**”. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente

información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

/ **E** / **2**

Conforme a la NIA 705 opinión con modificaciones por desviación a las NIIF opinión desfavorable (antes negación de opinión). Los estados contienen incorrecciones sí importantes y sí generalizadas (antes negación de opinión) no presentan...

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

(NOTA – la parte del texto en color gris son agregados al informe sin modificaciones)

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

#### **Opinión desfavorable**

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC y sus subsidiarias que comprenden el balance de situación consolidado al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados



financieros consolidados no expresan razonablemente la situación financiera de la sociedad ABC y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 201X, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Fundamento de la opinión desfavorable**

Tal como se explica en la nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 201X por diversas circunstancias. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del costo. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la subsidiaria debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad.

Si se hubiese consolidado con XYZ que fue auditada por nosotros, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material tal como que los activos debieron aumentarse en XXX, los pasivos debieron incrementarse en XXX, un capital contable negativo de XXX, resultados hubieran disminuido por XXX, así como una serie de revelaciones inherentes a la subsidiaria como garantías otorgadas, contingencia de una demanda, compromisos financieros, entre otros.

### **Cuestiones clave de auditoría**

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y al formar nuestra opinión, en consecuencia, no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

La situación por la cual la empresa decidió no consolidar sus estados financieros con los de su subsidiaria fue considerando una serie de circunstancias, juicios, XXX, XXX, inclusive determinó los efectos de la no consolidación. Nuestro trabajo consintió en diversas juntas para conocer dichas razones y demostrar la desviación a NIIF, inclusive, dicha subsidiaria fue auditada por nosotros y ratificamos los efectos.

Los asuntos tratados como Cuestiones clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros consolidados**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de este, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien, que no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de opinión desfavorable” tuvimos la evidencia de auditoría que proporciona una base suficiente y adecuada para expresar dicha opinión.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel

por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. Sin embargo, nos referimos a la modificación a nuestro informe en el párrafo siguiente sobre “Fundamento de la opinión con salvedades”. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno; obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con

condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.

- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

Desviaciones a NIA

/ **E** / **3**

Conforme a la NIA 705 opinión con modificaciones por desviación a la NIA (antes salvedades), imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada no importante no generalizada. Excepto por...

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

(NOTA – la parte del texto en color gris son agregados al informe sin modificaciones)

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión con salvedades**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 201X, el estado

de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Fundamento de la opinión con salvedades**

La inversión de la sociedad XYZ en la sociedad se refiere a una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio, contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance de situación al 31 de diciembre de 201X y la participación de ABC en el resultado neto de ABC es de %%% (sobre los ingresos, utilidad, activos, etc.) y se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en la parte relacionada XYZ al 31 de diciembre de 201X, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de ABC correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera a la dirección. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

### **Cuestiones clave de auditoría**

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y, al formar nuestra opinión, en consecuencia, no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación

son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

La inversión en el extranjero representó para la entidad el resultado de una investigación operativa y del mercado que le requirió tiempo, participación de especialistas y juicio en la determinación de los valores en la adquisición. Los auditores no fueron presentados, los estados financieros de la subsidiaria tampoco fueron auditados, por lo que resultó en una limitación en nuestro trabajo, lo que requirió tiempos adicionales de trabajo y juicio para determinar el impacto de esta restricción.

Los asuntos tratados como Cuestiones clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

### **La responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

### **La responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de

obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades” no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel<sup>15</sup> por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para **nuestra opinión de auditoría con salvedades**.

(Nota: la siguiente información puede ser referida su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. Sin embargo, nos referimos a la modificación a nuestro informe en el párrafo siguiente sobre **“Fundamento de la opinión con salvedades”**. El riesgo de no detectar



una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración, del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de los que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable, las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

/ E / 4

Conforme a la NIA 705 opinión con modificaciones por desviación a la NIA (antes abstención), imposibilidad de

obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sí importante y sí generalizada, denegación (abstención)

## **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC  
[o al destinatario que corresponda]

### **Denegación de opinión**

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 201X, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

### **Fundamento de la denegación de opinión**

La inversión de la sociedad en el negocio conjunto con XYZ (país XX) está registrada por XXX en el balance de la sociedad, lo que representa más de 90% de los activos netos al 31 de diciembre de 201X. No se nos ha permitido el acceso a los registros de XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar la razonabilidad de las cifras presentadas y de sus revelaciones para evaluar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de XYZ que la sociedad controla, de la parte de los pasivos de los cuales es responsable conjuntamente, la parte correspondiente de los ingresos y gastos del ejercicio, de los resultados acumulados y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y de las revelaciones correspondientes.

### **Cuestiones clave de auditoría**

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y al formar nuestra opinión, en consecuencia, no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones clave de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

La inversión en el extranjero representó para la entidad el resultado de una investigación estratégica para el desarrollo del mercado en XXX que le requirió investigaciones; así como, tiempo y juicio de los principales funcionarios y asesores. Por diversas circunstancias, no nos fueron facilitados los estados financieros de la empresa adquirida para comprobar la razonabilidad de la información y de sus revelaciones, desconocemos si fueron auditados. Estas situaciones resultaron en una limitación en nuestro trabajo, lo que requirió tiempos adicionales de trabajo y juicio de diversos socios y especialistas para determinar el impacto de este impedimento.

Los asuntos tratados como Cuestiones clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la valoración de la capacidad de la Entidad de continuar como negocio en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con el negocio en marcha y utilizando la base contable de negocio en marcha, excepto si la administración tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

## **Responsabilidad del auditor**

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel<sup>15</sup> por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

(Nota: la siguiente información puede ser referida para su lectura a alguna fuente i.e una “liga” a una dirección en Internet, a una fuente autorizada, directamente al contenido de la NIA 700, etc.)

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos

procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. Sin embargo, nos referimos a la modificación a nuestro informe en el párrafo siguiente sobre “**Fundamento de la opinión con salvedades**”. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno; obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la administración del principio contable de negocio en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida (en funcionamiento), concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como negocio en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser un negocio en marcha.
- Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad, entre otros asuntos, con la planeación, alcance y oportunidad de la auditoría y los

hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás asuntos de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, cuando es aplicable las correspondientes salvaguardas.

Entre los asuntos que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son los asuntos clave de la auditoría. Describimos esos asuntos en nuestro informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias impidan revelar públicamente el asunto o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que un asunto no se debería comunicar en nuestro informe porque las consecuencias adversas por hacerlo superarían los beneficios del interés público que razonablemente se esperaba por dicha comunicación.

El socio del compromiso de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es

(Rúbrica)

C.P.C. José Manuel Saldo Equilibrio

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

México, CDMX a XX de XXXXX de 201X

Ejemplos F de una desviación a NIA (incertidumbre negocio en marcha)



NOTA – a partir de esta sección de ejemplos solo se incluyen las partes que se modifican.

Hay incertidumbres - pero hay elementos persuasivos para considerar que la entidad saldrá adelante, además el cliente lo revela adecuadamente en la nota de contingencias.  
Opinión sin modificación, solo incluir ACA y párrafo de énfasis

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC  
[o al destinatario que corresponda]

**Opinión...** – sin modificaciones.

**Fundamentos...** – redacción normal.

#### **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

Los estados financieros indican que la entidad ha incurrido en una pérdida de \$XXX, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 201X y que a esa fecha los pasivos circulantes exceden a los activos totales en \$XXX. Estos hechos o condiciones, junto con otros asuntos, indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas sustanciales acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación. Los planes de la administración que está llevando al cabo para realizar operaciones productivas, obtención de créditos, cambios en la dirección, entre otros, indican que la empresa puede continuar como negocio en marcha (ver nota X). Este asunto fue evaluado por el equipo de auditoría y el socio de riesgos, se revisaron los juicios y supuestos del cliente.



Los estados financieros adjuntos están sobre la base de un negocio en marcha observando las NIA.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

**Párrafo de énfasis**

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado de la situación financiera que tiene la entidad y de los planes para converger para continuar la entidad como negocio en marcha. Nuestra opinión no contiene salvedades en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso...

/ **F** / **2**

Hay incertidumbres, pero no hay elementos persuasivos para considerar que la entidad “podría” salir adelante, sin embargo, el cliente efectúa ajustes a sus activos a valores de realización, crea toda la estimación de gastos en que puede incurrir y es revelada adecuadamente en la nota de contingencias, opinión sin modificación, un ACA e incluir párrafo de énfasis.

**Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

**Opinión...** – sin modificaciones.

**Fundamentos...** – redacción normal.

**Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

Los estados financieros que indican que la entidad ha incurrido en una pérdida de \$XXX, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 201 X y que a esa fecha los pasivos circulantes exceden a los activos totales en \$XXX. Estos hechos o condiciones junto con otros asuntos indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas sustanciales acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación.

La entidad considera que tiene problemas para continuar como negocio en marcha por lo que ciertos activos han sido ajustados para reconocer pérdidas por cuentas incobrables e inventarios obsoletos, la propiedad, planta y equipo ha sido ajustada a los valores en que se espera sean realizados considerando gastos y costos de remoción, los pasivos por indemnización de beneficios laborales, los de largo plazo han sido reclasificados a corto, se hacen negociaciones con los empleados, bancos, autoridades y los gastos legales, notariales han sido provisionados, todos los impuestos han sido reconocidos y en proceso de negociación con las autoridades, entre otras acciones para el correcto cierre de la entidad, de no suceder algún evento extraordinario.

Los estados financieros adjuntos están sobre la base de ajustes practicados y así conformados a las NIA.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Párrafo de énfasis**

Incetidumbre

Queremos llamar la atención que la empresa ha revelado la incertidumbre sobre el negocio en marcha que indica que no podrá seguir operando, como se indica en la nota de contingencias.

Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con estas cuestiones.

El socio del compromiso...

/ **F** / **3**

Hay incertidumbres, pero la entidad se niega a revelarlas o las hace inadecuadamente, no importantes y no generalizadas opinión con salvedad, incluir ACA y párrafo de énfasis

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

#### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **Fundamento de la opinión con salvedades**

Los estados financieros que indican que la entidad ha incurrido en una pérdida de \$XXX, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 201X y que a esa fecha los pasivos circulantes exceden a los activos totales en

\$XXX, ciertos créditos bancarios no han sido cubiertos y los bancos, de acuerdo con los contratos, están exigiendo la totalidad de la deuda y la porción a largo plazo no ha sido reclasificada como de corto plazo. Estos hechos o condiciones, junto con otros asuntos, indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación.

La entidad considera que no tiene problemas para continuar como negocio en marcha y que está renegociando la deuda y las garantías; sin embargo, no hemos podido confirmar los acuerdos, ni acceder a los documentos correspondientes para determinar algún acuerdo, fechas, etc. Las notas no revelan en forma completa esta situación de contingencia.

### **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

La empresa está consciente de su situación financiera y de los problemas de flujos, continúa dialogando con los bancos para renegociar su deuda, pero solo ha tenido por escrito intenciones y condiciones de los bancos, ha desarrollado juicios, estudios, apoyos de experto y desarrollado nuevos negocios, formulado presupuestos, pronósticos de flujos y de utilidades y ofrecido nuevas garantías. La entidad no revela estos asuntos de contingencia en sus notas. Los auditores hemos invertido tiempo en discusiones de esta situación y de las probabilidades de que se cumplan sus planes. No hemos tenido acceso a los documentos correspondientes ni hemos confirmado los acuerdos.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

**Párrafo de énfasis**

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado relativo a la dificultad de obtener financiamiento necesario para continuar la entidad como negocio en marcha. Nuestra opinión no cambia en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso...

/ **F** / **4**

Negación del cliente de hacer una revelación suficiente, pero a juicio de la entidad y donde el auditor coincide que esta no es importante y no generalizada. Opinión con salvedades

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

#### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **Fundamento de la opinión con salvedades**

La empresa perdió uno de sus principales clientes y el surtimiento de uno de sus inventarios especializados. Estos hechos o condiciones junto con otros

asuntos indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación.

La entidad considera que no tiene problemas pues está en tratos con otros clientes para sustituir dicha pérdida e inclusive ha empezado a recibir pedidos de cierta clientela para continuar como negocio en marcha. Las notas no revelan esta situación de contingencia.

### **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

La empresa está consciente de su situación financiera y de los problemas de haber perdido uno de sus principales clientes y de un producto especializado y ha contratado expertos en mercadotecnia para subsanar esta pérdida, ha efectuado diversos juicios y tomado decisiones sobre flujos futuros. La entidad no revela estos asuntos de contingencia en sus notas. Los auditores hemos invertido tiempo en estudiar esta situación y extender nuestras pruebas de las probabilidades de que se cumplan sus planes. No hemos tenido acceso a los documentos correspondientes ni hemos confirmado los acuerdos. Nuestra opinión no se modifica con respecto a este asunto.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

### **Párrafo de énfasis**

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado relativo a la dificultad de obtener financiamiento necesario para continuar la entidad como negocio en marcha. Nuestra opinión no contiene cambios en relación con esta cuestión.

**El socio del compromiso...**

/ **F** / **5**

Negación del cliente efectúa revelaciones insuficientes, a juicio de la entidad y donde el auditor coincide que esta es importante si es importante y si es generalizada. Denegación de opinión (abstención)

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

#### **Denegación de opinión**

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la denegación de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

#### **Fundamento de la denegación de opinión**

La entidad tiene una franquicia del restaurante que opera que es su principal giro del negocio, misma que está por vencer, aun cuando está negociando la extensión de la misma; el franquiciatario está aumentando los costos e imponiendo diversas condiciones adicionales, como la inversión en nuevos equipos, publicidad, apertura de nuevos módulos, entre otros. La nota X revela esta situación, pero es omisa en revelar los montos de cuota solicitados y las condiciones que se imponen. La administración considera que puede aceptar sus condiciones y aun pudiera continuar operando con éxito, pero de no negociar la empresa podría dejar de operar.

## **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

La empresa ha presentado diversos planes de operación al franquiciatario para renegociar sus condiciones y operar con un margen más amplio de utilidades: sin embargo, ha ejercido juicio y obtenido consultas de expertos que puede aceptar, tiene los recursos para ampliar el negocio como se está solicitando. Los auditores han estudiado este caso y coinciden con los criterios de la empresa, pero las revelaciones de esta incertidumbre no son completas.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

### **Párrafo de énfasis**

Queremos llamar la atención a que las notas a los estados financieros no divulgan la contingencia de la solicitud del franquiciatario sobre el aumento de los costos y sobre obligar a la empresa a su expansión. Nuestra opinión no contiene cambios en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso...

/ **F** / **6**

El cliente revela en forma incompleta la contingencia. Pero a juicio de la entidad y donde el auditor coincide que esta no es importante y no generalizada. Opinión con salvedad



## **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión con salvedades**

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Fundamento de la opinión con salvedades**

La empresa perdió uno de sus principales clientes y el surtimiento de uno de sus inventarios especializados. Estos hechos o condiciones, junto con otros asuntos, indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación.

La entidad considera que no tiene problemas pues está en tratos con otros clientes para sustituir dicha pérdida e inclusive ha empezado a recibir pedidos de cierta clientela para continuar como negocio en marcha. Las notas no revelan en forma completa esta situación de contingencia.

### **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

La empresa está consciente de su situación financiera y de los problemas de haber perdido uno de sus principales clientes y de un producto especializado y ha contratado expertos en mercadotecnia para subsanar esta pérdida, ha efectuado diversos juicios y tomado decisiones sobre flujos futuros. La entidad no revela estos asuntos de contingencia en sus notas. Los auditores hemos invertido tiempo en estudiar esta situación y extender nuestras pruebas de las probabilidades de que se cumplan sus planes. No hemos tenido acceso a los documentos correspondientes ni hemos confirmado los acuerdos.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

### **Párrafo de énfasis**

Queremos llamar la atención sobre la nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado relativo a la dificultad de obtener financiamiento necesario para continuar la entidad como negocio en marcha. Nuestra opinión no cambia en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso...

/ **F** / **7**

El cliente presenta incompleta la contingencia importante a juicio de la entidad y donde el auditor coincide que esta sí es importante y generalizada. Opinión desfavorable

### **Informe sobre la auditoría a los estados financieros**

A los accionistas de la Entidad ABC

[o al destinatario que corresponda]

### **Opinión desfavorable**

En nuestra opinión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión desfavorable”, los estados financieros consolidados no expresan razonablemente la situación

financiera de la sociedad ABC y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 201X, ni de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **Fundamento de la opinión desfavorable**

La empresa perdió su principal cliente y lo más significativo era que le proveía de inventarios específicos, especializados, dentro de un mercado limitado nacional. Estos hechos o condiciones, junto con otros asuntos, indican la existencia de una incertidumbre material que provoca dudas acerca de la habilidad de la entidad para continuar en operación.

La entidad considera que no tiene problemas pues está en tratos con otros clientes para sustituir dicha pérdida e inclusive ha empezado a recibir pedidos de cierta clientela para continuar como negocio en marcha. Las notas no revelan esta situación de contingencia.

### **Asunto Clave de la Auditoría (incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento)**

Un asunto clave...

La empresa está consciente de su situación financiera y de los problemas de haber perdido a su principal cliente y de la venta de un producto especializado y ha contratado expertos en mercadotecnia para subsanar esta pérdida, ha efectuado diversos juicios y tomado decisiones sobre flujos futuros. La entidad no revela estos asuntos de contingencia en sus notas. Los auditores hemos invertido tiempo en estudiar de esta situación y extender nuestras pruebas de las probabilidades de que se cumplan sus planes. No hemos tenido acceso a los documentos correspondientes ni hemos confirmado los acuerdos.

Los asuntos tratados como Asuntos Clave de Auditoría no modifican la opinión rendida ni se deben considerar como una extensión a las revelaciones de la entidad.

Los asuntos tratados...

**Responsabilidades de la administración** – redacción normal.

**Responsabilidad del auditor** – redacción normal.

## Párrafo de énfasis

Queremos llamar la atención sobre la falta de revelación de incertidumbre relacionada con la pérdida de su principal cliente, por lo que la entidad podría no continuar como negocio en marcha. Nuestra opinión no cambia en relación con esta cuestión.

El socio del compromiso...

## Programa de trabajo para documentar el negocio en marcha

ABC, S.A. de C.V.

Memorando de negocio en marcha al 31 de diciembre de 2017.

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios                                                                                      |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | <p>¿Confirmé que los directores recuerdan sus obligaciones legales en relación con la solvencia de la compañía?</p> <p>ABC, S.A. de C.V. es una compañía que se constituyó el 23 de febrero de 1998. Su principal actividad es la ejecución de toda clase de trabajos de imprenta, offset, litografía, y en general de todos aquellos relacionados en alguna forma con las artes gráficas y todo cuanto sea anexo y conexo con dichos ramos. XYZ, S. de R.L. es el principal cliente con 48% de la cartera al 31 de octubre de 2012.</p> |                    | <p>La dependencia de un solo cliente en esas proporciones es un indicio de problemas de negocio en marcha.</p> |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios                                                   |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 2 | <p>¿Confirmé que los directores están satisfechos con el negocio en marcha y que ellos tienen establecido un entendimiento, por el cual hacen cuestionamientos a los directores de las evidencias disponibles para continuar como negocio en marcha?</p> <p>Cada uno de los directores de ABC, S.A. de C.V. conoce los ingresos, egresos y deudas que tiene la empresa y son analizados de manera mensual para su adecuación y toma de decisiones por parte de los socios.</p> |                    |                                                                             |
| 3 | <p>¿Confirmé que una copia de la utilidad, el flujo de efectivo proyectado y el análisis de sensibilidad, en los cuales se basó el director, fueron obtenidos y que este cubre los 12 meses, al menos (pero de preferencia un horizonte más amplio) fue realizado y firmado en el reporte de auditoría?</p> <p>La compañía no cuenta con un presupuesto de flujo de efectivo o de ingresos proyectados a 12 meses.</p>                                                         |                    | El hecho de contar con un proyecto de flujo es un indicio de incertidumbre. |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| 4 | <p>¿Confirmé que los supuestos utilizados por los directores con los que sé que realizan un presupuesto parecen razonables y que el análisis de sensibilidad es consistente con estos supuestos?</p> <p>La compañía no cuenta con un presupuesto de flujo de efectivo o de ingresos proyectados a 12 meses.</p> |                    | Ver punto anterior.       |
| 5 | <p>Considerar el postulado básico de la NIF 570 que, en términos generales, indica que se presume la existencia permanente de la entidad, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado y la información contable obtenida durante su vida ha sido con base en NIIF.</p>                                           |                    |                           |
| 6 | <p>Responsabilidades del auditor</p> <p>La NIA 200,2 aclara sobre esta situación... “las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que</p>                                  |                    |                           |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
|  | <p>una entidad cese en su funcionamiento. El auditor <b>no</b> puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento...”.</p> <p>Empero, la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de su hipótesis de negocio en marcha, determinar si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de su hipótesis de negocio en marcha, determinar si existe</p> |                    |                           |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
|  | <p>alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El auditor debe indagar con la administración si hay hechos y condiciones que originen dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar en operación.</li> <li>- Debe vigilar se revelen en sus notas, cómo se abordaron las situaciones, tanto las incertidumbres como los planes de la administración al respecto.</li> <li>- Debe conocer de la gerencia, y documentarlos apropiadamente, cuáles son los factores inciertos y su grado de incertidumbre; así como, los recursos que posee para enfrentar los factores negativos y administración al respecto para que sucedan.</li> <li>- Los planes, por escrito, formales, autorizados, para subsanar la incertidumbre para continuar en operación y/o los planes formales que mitigan esta situación</li> </ul> |                    |                           |



|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
|  | <p>(proyecciones presupuestos, análisis, historia de utilidades o pérdidas, historial de pago de impuestos, capacidad para obtener más financiamiento, venta de activos, reducción de costos, renovación de pasivos, razones financieras, etc.).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluar factibilidad de que los hechos sucedan y habilidad de la entidad para cumplir con sus planes y obligaciones.</li> <li>- La entidad deberá tener documentado su plan de acción y las acciones programadas para enfrentar situaciones adversas.</li> <li>- Sobre los aspectos anteriores constituyen evidencia que debe ser cuidadosamente validada, documentada, revisada por el equipo de auditoría, conclusiones, etc. Pues será la base del informe del auditor.</li> </ul> |                    |                           |
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Si existe duda sustancial acerca de la habilidad de la entidad para continuar en</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                    |                           |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
|  | <p>operación, considerando:<br/>vulnerabilidad de la entidad,<br/>ya sea alta, mediana o baja;<br/>efecto del tamaño de la<br/>entidad (alto, moderado o<br/>bajo) y, sobre todo, amenaza<br/>de negocio en<br/>funcionamiento (probable,<br/>posible o remota.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Son variables que el auditor debe considerar en todos sus trabajos, considerando siempre la comprensión del negocio de sus clientes y los riesgos inherentes hartamente tratados en esta sección técnica. posibilidad (contingencia) que suceda.</li> <li>- Importante, en todos los casos de negocio en marcha se pide una mención sobre la certidumbre de cumplimiento de este postulado; sin embargo, cuando hay modificaciones derivadas de esta situación es necesario incluir unos ACA.</li> <li>- En los siguientes ejemplos de negocio en marcha se recomienda la inclusión de un ACA, esto solo para las</li> </ul> |                    |                           |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
|   | listadas y optativo para el<br>resto y párrafo de énfasis.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                    |                           |
| 7 | <p>¿Confirmé que se han<br/>revisado los planes de la<br/>dirección y se han obtenido<br/>o se han realizado nuevos<br/>acuerdos con los bancos u<br/>otras partes para<br/>proporcionar soportes<br/>financieros u otros planes?</p> <p>La dirección nos comentó,<br/>de forma clara y concisa, los<br/>planes de financiamiento<br/>que han obtenido con los<br/>principales bancos que<br/>operan en el país, así como<br/>también la finalidad y el<br/>destino de estos recursos que<br/>están directamente<br/>relacionados con capital de<br/>trabajo de la compañía.</p> |                    |                           |

|   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| 8 | <p>¿Confirmé que se ha revisado la correspondencia entre los directores y los bancos u otras instituciones financieras y que los directores han establecido los fondos disponibles razonables?</p> <p>La compañía obtuvo recursos de financiamiento externo con el objetivo de tener un aumento en sus utilidades, brindar un mejor servicio a sus clientes, así como también tener un mayor número de clientes, lo cual ha impactado en un incremento en la utilidad de un 7% en comparación con el ejercicio anterior.</p> |                    |                           |
| 9 | <p>¿Confirmé que los presupuestos fueron tomados de la cuenta para la realización de los planes a futuro?</p> <p>La compañía no cuenta con un presupuesto de flujo de efectivo o de ingresos proyectados a 12 meses.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                    | Ver punto anterior.       |

|    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| 10 | <p>Como parte de su estrategia de negocios, su mercado, entorno, situación financiera cumple con los factores tradicionales, dependencia a créditos bancarios, amenazas externas e internas, cantidades importantes de garantías, descuentos, estimaciones, beneficios laborales, impuestos, efectos políticos, ambientales, mercado local (nacional e internacional), cambios en leyes y reglamentos (tanto nacionales como internacionales), variabilidad en costos, tasas de interés, cambios de moda, estilos, nuevas expectativas del mercado, dependencia de productos, proveedores, clientes, tecnología, cambios en la administración, demandas, litigios, entre otros factores, y se considera que estos aspectos no necesariamente tienen un término de 12 meses, sino implican un largo plazo para que la entidad pueda conocerlos.</p> |                    |                           |

|    |                                                                                                                                                                 | Hecho<br>por/fecha | Revisión y<br>comentarios |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------|
| 11 | Documentar las conclusiones del negocio en marcha, si hay incertidumbres indicar el tipo de opinión, ACA, énfasis, que el socio de calidad revise la situación. |                    |                           |

### **Comentarios después de llenar este programa de trabajo**

Después de discutir con los socios de la empresa los planes de negocio en marcha confirmamos que los créditos y préstamos bancarios tienen impacto importante en los estados financieros de la compañía; sin embargo, las obligaciones derivadas de esto se han cumplido adecuadamente.

En entrevista, el Lic. Lorenzo Manríquez (director y accionista) nos indicó que la compañía monitorea los cambios tecnológicos que pueden generar la obsolescencia de sus procesos productivos y hacer a la compañía más competitiva en el mercado.

Por otra parte, conversamos con el director la situación de concentración con un solo cliente, puesto que XYZ, S. de R.L. representa el 48% de su cartera al 31 de octubre de 2017, y se nos comentó que la compañía se encuentra en constante búsqueda de nuevos clientes para mitigar una posible contingencia de falta de pago de su principal cliente.

Además, solicitamos un control de “covenants” u obligaciones de hacer y no hacer por los préstamos bancarios vigentes (obligaciones cruzadas de que si se incumple con un banco, en automático se incumple con los demás bancos), sobre lo cual la dirección nos comentó que la contingencia es remota ya que el no cumplimiento de alguna cláusula por parte de ABC, S.A. de C.V. podría generar el cobro unilateral por parte de los bancos, por lo que realizaremos este trabajo en la visita final para evitar contingencias y, en caso de tenerlas, informarlas oportunamente en los estados financieros de la entidad.

En el caso tener presentes estas situaciones para efectos de nuestro informe se debe observar se revele, primero, la dependencia con un cliente.

Revisó:

Fecha:



## **PARTE 2**

**Ilustración de una auditoría  
conforme a las NIA**

**Énfasis en el riesgo**



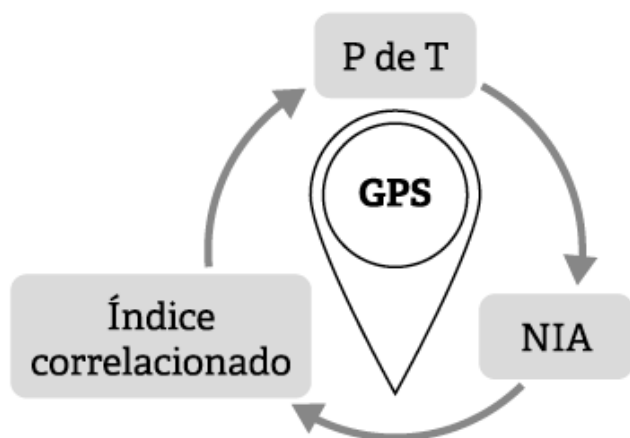


**A**  
GPS

## Valor Agregado Integral (IVA)

### ¿Por qué GPS?

Le llamamos a esta sección de esta manera para facilitar al lector la navegación entre los papeles de trabajo y las NIA; de esta forma, el usuario puede correlacionar la documentación con el por qué se lleva al cabo al relacionarla con las NIA.



### ¿Por qué IVA?

Como se indicó en el prólogo, esta obra es única porque:

- Tiene una práctica automatizada para el manejo de la documentación con varias “amenidades” que se describen en un capítulo especial.
- La correlación de las NIA con la documentación, y viceversa, como se mencionó anteriormente.

## Orden de los papeles de trabajo (documentación)

### Primer paso: conocer la información contenida

A continuación, se describe la información contenida en la práctica de auditoría, a fin de que los participantes identifiquen cada uno de los elementos que la conforman.

Para una mejor comprensión del trabajo de auditoría, se diseñaron las siguientes fases para esta práctica:

- 1000 Planeación de la auditoría.
- 2000 Preparación de los estados financieros.
- 3000 Conclusiones de la auditoría.
- 4000 Documentación sustantiva de los activos.
- 5000 Documentación sustantiva de los pasivos.
- 6000 Documentación sustantiva del capital.
- 7000 Documentación sustantiva de las cuentas de resultados.

### Segundo paso: comprender el índice correlacionado

Estas fases se encuentran integradas por los siguientes índices de papeles de trabajo.

Nótese la correlación ente la NIA y el procedimiento ilustrado.

\*Fuente: *Guías de Auditoría* emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA).

| Índice      | Actividad                                                                                     | Referencia a la Norma de Auditoría |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
|             |                                                                                               |                                    |
| <b>1000</b> | <b>Planeación de la auditoría y evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría</b> |                                    |
|             |                                                                                               |                                    |
| 1110        | Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos            | NICC 1, NIA 220                    |
| 1120        | Declaraciones de confidencialidad                                                             | NIA 220                            |
| 1121        | Declaraciones de ética e independencia                                                        | NIA 220                            |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                   | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| 1130          | Acuerdo de los términos del encargo de auditoría                                   | NIA 210                                   |
| 1140          | Documentación y evaluación de competencias                                         | NIA 220.A8                                |
|               |                                                                                    |                                           |
| 1210          | Entendimiento de la entidad y su ambiente                                          | NIA 315                                   |
|               |                                                                                    |                                           |
| 1220          | Comprender el control interno relevante de la entidad:                             | NIA 315.12                                |
| 1220.1        | • Procesos de negocio y actividades de control relevantes en ingresos              | NIA 315                                   |
| 1220.2        | • Prueba de controles sobre la eficacia operativa, controles relevantes - ingresos | NIA 330.8                                 |
| 1220.3        | • Procesos de negocio y actividades de control relevantes en activo fijo           | NIA 315                                   |
| 1220.4        | • Procesos de negocio y actividades de control relevantes en nómina                | NIA 315                                   |
| 1220.5        | • Entendimiento del proceso de cierre financiero                                   | NIA 315                                   |
| 1222          | Comprender el control interno de tecnología de la información:                     | NIA 315.5                                 |
| 1222.1        | • Seguridad de la información                                                      |                                           |
| 1222.2        | • Seguridad de acceso, aplicaciones                                                |                                           |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                                                                                        | <b>Referencia<br/>a la<br/>Norma de<br/>Auditoría</b> |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
|               |                                                                                                                                                         |                                                       |
| 1225          | Documentar pruebas de controles y operación efectiva                                                                                                    | NIA 330.1                                             |
|               |                                                                                                                                                         |                                                       |
| 1230          | Riesgos y documentación de fraude:                                                                                                                      |                                                       |
| 1230          | • Análisis de fraude                                                                                                                                    | NIA 240                                               |
| 1231          | • Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos determinados como materiales debido a fraude                                                 | NIA 240                                               |
| 1232          | – Asientos en el libro diario y otros ajustes                                                                                                           | NIA 240.32                                            |
| 1240          | Procedimientos analíticos preliminares                                                                                                                  | NIA 520                                               |
| 1310          | Importancia relativa o materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría                                                                        | NIA 320                                               |
| 1320          | Riesgos de negocio comunes (Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno) | NIA 315                                               |
| 1321          | • Análisis de los saldos de estados financieros y revelaciones materiales                                                                               | NIA 315                                               |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                 | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| 1322          | • Resumen de valuación de riesgos por cuenta contable y riesgo de error material | NIA 315                                   |
|               |                                                                                  |                                           |
| 1330          | Evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría                        | NIA 240, 315                              |
| 1331          | • Mapa de riesgos por cuenta                                                     | NIA 240, 315                              |
| 1332          | • Mapa de riesgos por categoría                                                  | NIA 240, 315                              |
| 1333          | • Aspectos a considerar en la evaluación de riesgos                              | NIA 240, 315                              |
| 1334          | • Beneficios de la auditoría basada en el riesgo                                 | NIA 315                                   |
| 1335          | • Identificar riesgos inherentes                                                 | NIA 240, 315                              |
|               |                                                                                  |                                           |
| 1400          | Memorándum de planificación                                                      | NIA 300                                   |
| 1410          | • Memorándum de planificación de la auditoría de estados financieros             | NIA 300                                   |
| 1420          | • Comentarios de la compañía a transacciones del año                             | NIA 330                                   |
| 1430          | • Estrategia global de auditoría                                                 | NIA 300                                   |
|               |                                                                                  |                                           |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                                                | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| <b>2000</b>   | <b>Preparación de los estados financieros</b>                                                                   |                                           |
|               |                                                                                                                 |                                           |
| 2100          | Balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2016                                                              |                                           |
| 2200          | Procedimientos analíticos de cierre                                                                             | NIA 520                                   |
| 2310          | Dictamen de estados financieros - nuevo informe del auditor                                                     | NIA 700-720                               |
| 2320          | Estados financieros básicos                                                                                     |                                           |
|               |                                                                                                                 |                                           |
| <b>3000</b>   | <b>Conclusiones de la auditoría</b>                                                                             | <b>NIA 700</b>                            |
|               |                                                                                                                 |                                           |
| 3100          | Análisis sobre negocio en marcha                                                                                | NIA 570                                   |
| 3200          | Revisión sobre hechos posteriores al cierre                                                                     | NIA 560                                   |
| 3300          | Evaluación sobre ajustes y reclasificaciones identificados en nuestra auditoría (Incluye evaluación de errores) | NIA 450                                   |
| 3400          | Carta de manifestaciones escritas de la administración                                                          | NIA 580                                   |
| 3500          | Memorándum resumen de auditoría                                                                                 | NIA 230.A11                               |
| 3600          | Control de calidad del compromiso                                                                               | NIA 220                                   |

| <b>Índice</b>         | <b>Actividad</b>                                   | <b>Referencia<br/>a la<br/>Norma de<br/>Auditoría</b> |
|-----------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
|                       |                                                    |                                                       |
| <b>4000-<br/>7000</b> | <b>Procedimientos sustantivos</b>                  | <b>NIA<br/>330.A43</b>                                |
|                       |                                                    |                                                       |
| <b>4000</b>           | <b>Documentación sustantiva de los<br/>activos</b> |                                                       |
| 4100                  | Efectivo y equivalentes de efectivo                | *6100                                                 |
| 4200                  | Documentos y cuentas por cobrar                    | *6110                                                 |
| 4300                  | Inventarios                                        | *6120                                                 |
| 4400                  | Pagos anticipados                                  | *6130                                                 |
| 4500                  | Inmuebles planta y equipo                          | *6150                                                 |
| 4600                  | Activos intangibles                                | *6160                                                 |
| 4700                  | Impuesto sobre la Renta diferido activo            | *6260                                                 |
|                       |                                                    |                                                       |
| <b>5000</b>           | <b>Documentación sustantiva de los<br/>pasivos</b> |                                                       |
| 5100                  | Cuentas y documentos por pagar                     | *6170                                                 |
| 5200                  | Impuestos, gastos acumulados y otros<br>pasivos    | *6170                                                 |
|                       |                                                    |                                                       |
| <b>6000</b>           | <b>Documentación sustantiva del<br/>capital</b>    |                                                       |
| 6100                  | Capital contable                                   | *6190                                                 |



| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                         | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> |
|---------------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
|               |                                                          |                                           |
| <b>7000</b>   | <b>Documentación sustantiva de cuentas de resultados</b> |                                           |
| 7100          | Ingresos                                                 | *6110                                     |
| 7200          | Costo de ventas                                          | *6120                                     |
| 7300          | Gastos de operación                                      | *6200                                     |

## Procedimientos esenciales para la ejecución de la auditoría

### *Conjunto de técnicas*

La ejecución de un trabajo de revisión a estados financieros y sus notas correlativas, o de algún documento que contenga datos financieros y económicos para distintos propósitos, se sustenta en un conjunto de técnicas que deben ser observadas de manera obligatoria por el profesional que lleva a cabo ese servicio, ya sea con base en las normas de auditoría propiamente dichas, en normas para atestiguar, normas de revisión o procedimientos convenidos; empero cualesquiera de esas modalidades técnicas, existen ciertos procedimientos que es elemental tener presentes para una adecuada planeación y desarrollo de la auditoría (tal como lo requiere la NIA 300) y, al efecto, la NIA 500, *Evidencia de auditoría* define lo que son los procedimientos, digamos de aplicación general, de auditoría, y, en los apartados A14 a A25, los denomina (ver sección técnica): inspección, observación, confirmación externa, recálculo, reejecución, procedimientos analíticos e indagación.

### *Evidencia de auditoría*

Por su parte, la NIA 501 se refiere a la *Evidencia de auditoría, consideraciones específicas para determinadas áreas*, y se abordan asuntos aplicables a inventarios, litigios y la información por segmentos; mientras que, la NIA 520 alude a los *Procedimientos analíticos* enfocados al análisis financiero.

### *Procedimientos de auditoría esenciales*

A manera de ejemplo, los procedimientos de auditoría que se consideran esenciales, y que se desprenden de lo señalado por las NIA 300, 500, 501 y 520, son:

- a) Leer la propuesta o contrato del encargo de auditoría para conocer particularidades del trabajo.
- b) Perfil del personal que se asignará.
- c) Fijar las fechas para la ejecución de servicios (preliminares y final).
- d) Definir los procedimientos a ejecutar en cada etapa.
- e) Tener claras las políticas técnicas de operación interna de la firma.
- f) Llevar a cabo el estudio del control interno y determinar la materialidad.
- g) Realizar entrevistas con el personal de todos los niveles.
- h) Saber leer y analizar los estados financieros, aplicando fórmulas de análisis financiero, o los informes o reportes financieros motivo de la revisión.
- i) Planeación, junto con el personal interno de la entidad auditada, de las actividades de cierre del ejercicio.
- j) Efectuar corte de documentación (incluyendo las últimas pólizas contables comprendidas en la balanza de cierre).
- k) Enlistar, de manera general, la información que debe solicitarse a la entidad.
- l) Tener elaborada la solicitud de información en las distintas etapas del servicio.
- m) Seguimiento para obtener la información solicitada.
- n) Aprovechar al máximo los análisis, cálculos y todo tipo de información que por rutina tenga elaborada la entidad.

- o) Supervisión oportuna y apropiada del personal asignado.
- p) Cumplir en tiempo y forma con la entrega de informes comprometidos.
- q) Conservar en expedientes, de forma impresa o medio magnético, un ejemplar de los informes con evidencia de haber sido entregados.
- r) Organizar la correspondencia que se genere por los servicios.
- s) Comunicación oportuna de contratiempos que se presenten.
- t) Elaborar minutas derivadas de reuniones de trabajo con el cliente.
- u) Visitar las instalaciones para correlacionar lo físico contra cifras de los estados financieros.
- v) Preparar y enviar las confirmaciones externas, conocidas como circularización, a cuando menos:
  - a. Instituciones financieras.
  - b. Cuentas por cobrar.
  - c. Pasivos.
  - d. Abogados.
  - e. Mercancías con terceros.
- w) Seguimiento para obtener respuesta a la circularización.
- x) Elaborar resumen de circularización.
- y) Efectuar inspección ocular de los archivos, en papel y electrónico.
- z) Realizar inspección física de inventarios y activos fijos.
- aa) Revelar alcances en las distintas cédulas de trabajo.
- bb) Obtener resumen del tipo de servicios proporcionados por asesores externos.
- cc) Obtener los cuestionarios fiscales contestados por el cliente, para efectos del dictamen fiscal (cuando se auditen ejercicios en los que se emita ese informe).
- dd) Cuentas de orden, que exista el registro y control necesarios para identificar los conceptos y montos.
- ee) Eventos subsecuentes, trabajarlos.
- ff) Al concluir el trabajo obtener balanza específica, cuyas cifras sean las mismas que se muestran en el informe de auditoría.

- gg) En todo tipo de trabajo obtener carta de manifestaciones escritas de los responsables de la administración y del secretario del Consejo sobre la veracidad de la información auditada.
- hh) Identificar hechos o asuntos que hayan ocurrido de forma interna (fusión, escisión, nuevas inversiones, aumento o disminución de la planta de personal, entre otras), o externos (entorno económico nacional o internacional, nuevas disposiciones legales, como lo fue para 2014 la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a la Ley Aduanera, al Código Fiscal de la Federación, a la Ley Federal de Derechos), que repercutan en la operación de la entidad auditada, que hagan necesaria una revelación mediante notas a los estados financieros.
- ii) Tener definido el marco contable que legalmente le aplica a la entidad.
- jj) Evaluar los procesos de captura en los sistemas informáticos de las operaciones contables.
- kk) Investigar si existe guía contabilizadora y catálogo de cuentas actualizados; teniendo presente que a partir de 2015 se remitirá al SAT el catálogo.
- ll) Identificar las obligaciones fiscales a las que está sujeta la entidad, como contribuyente o retenedor; incluyendo la presentación de todo tipo de declaraciones informativas.
- mm) Investigar las medidas y controles implementados para cumplir con las disposiciones referentes a lavado de dinero.
- nn) Si la revisión es con base en normas para atestiguar, o procedimientos convenidos, leer los términos de los contratos celebrados para ese fin.





**B**  
CCCHT,  
firma hipotética/ambientación

## Objetivo de esta firma hipotética/ambientación

## Tú eres el protagonista de esta firma hipotética

El principal protagonista de esta firma eres tú. Pues tú participarás activa y entusiastamente en el estudio de esta práctica en diversas posiciones.

La descripción de una firma hipotética típica tiene como finalidad orientar al individuo a que conozca la estructura de una firma mexicana, su organización, servicios, personal y, sobre todo, los aspectos de la auditoría.

Es una ilustración hipotética que intenta reseñar lo que sucede en la vida real del auditor al realizar la documentación de una auditoría; se describe la ambientación de una firma de Contadores Públicos, su organización, personal, entrenamiento, un árbol de decisiones del proceso de la auditoría, referencia a la parte técnica de este libro. Lo mismo con Merka, tu cliente, donde se desarrolla la auditoría en que participas.

La práctica se refiere a una auditoría recurrente de una empresa comercial con acciones colocadas en el público, distribuidora de piedras (mármoles) y su colocación y diseño, sus operaciones son sencillas, sin complicaciones, manejadas escrupulosamente por la dirección; es una empresa nacional, pero con operaciones de compra y venta al extranjero. Se ha establecido un Gobierno Corporativo, comités de Finanzas y de Auditoría; tiene un sistema ERP no complejo, pero requiere apoyo de un especialista para su evaluación y las recomendaciones para aplicar TAAC y cumple con las NIF. Por lo tanto, ciertos aspectos interesantes se incluyen como estimaciones de cuentas incobrables, activos fijos (costo, efectos del B 10, gastos, valores residuales, vida útil económica, estimación para el retiro, componentes, demérito, inventarios obsoletos, prima de antigüedad, cálculos de ISR, PTU y otros, impuestos diferidos, etcétera), todo esto es para darle ambientación a la práctica de esto como se hace en la vida real.

La lectura de esta ambientación es importante para entender la “cacería” de los riesgos, que es el Talón de Aquiles de los auditores de donde surgieron los escándalos financieros de 2000 y 2008.

Entenderás las circunstancias de cómo se desarrolla el examen y de los “porqués” de muchos procedimientos, conclusiones, contenido de los

programas, cédulas, etc.; es decir, la documentación –la evidencia que soportará la opinión del auditor–, que es la auditoría plasmada en los papeles de trabajo.

Se recomienda, enfáticamente, que comprendas esta situación, porque es parte del ambiente del equipo y, asimismo, que caracterices al personaje central de la obra que eres tú.

CCCHT

La firma hipotética



Es una firma establecida en 19xx por el socio Alfonso Castelar (AC), quien funge como director de la firma y cuenta con, aproximadamente, 80 personas tanto técnicas como administrativas.

ABC International

La filosofía de la firma internacional es evitar el **riesgo** de que se perjudique la imagen de la firma y su organización.

CCCHT es parte del “Net Work” de la firma inglesa de ABC International con sede en Inglaterra, que tiene miembros en los principales países y en ciudades importantes, cuya misión es expender la práctica global, ofrecer servicios de calidad a nivel internacional, proveer diversos servicios en aspectos técnicos sobre las NIA, NIF, NIIF, etcétera, desarrollo profesional en la capacitación y vigilancia parecida a la mexicana.

La firma mexicana es parte del Consejo Ejecutivo de la firma internacional.



La firma ABC International provee normatividad para el cumplimiento estricto de la calidad y efectúa visitas a sus firmas para asegurar que las normas de calidad se cumplan, revisando la organización y la documentación de las auditorías en forma selectiva.

Lo mismo con la capacitación sobre diversos tópicos proporcionando a sus firmas módulos de entrenamiento que deben adoptar y supervisar; cada individuo debe tener al menos 40 horas de capacitación.

### CCCHT firma nacional

Desde hace X años, la firma mexicana (que es donde se coloca el ejemplo de la documentación de auditoría), el Despacho Alfonso Castelar y Cía., S.C., se afilió a ABC International y cambió su denominación a CCCHT.

Los socios fundadores son Alfonso Castelar y otros retirados; Castelar funge como el director, tanto de la firma de México como de la firma nacional; don Alfonso y sus socios retirados trabajaron por muchos años en firmas de las denominadas grandes, por lo que cuentan con una estructura mental y técnico globalizada y de servicios, ética y técnica de primer nivel. Salieron buscando otras oportunidades, por lo que formaron la firma que arriba se menciona y fueron aceptados sin mayores trámites para representar a ABC International.

Desde la incorporación fueron aceptadas en la sociedad diversas personas como socias designadas a manejar las firmas en la República Mexicana; con el tiempo, por su apoyo y dedicación han logrado ser el “pie” fuerte de la firma, y estar a la altura de otras firmas internacionales importantes en México, según lo demuestran las estadísticas de la *Revista Inglesa IAB*.

En ese entonces se forma la Firma Nacional CCCHT, se introduce la peculiaridad de firmas asociadas en un proceso de convertirse en afiliadas (después de un proceso largo de investigación y con el control del uso del nombre de CCCHT y de la anuencia de ABC International) en Puebla, Hermosillo, León, Veracruz, La Paz y Tampico para tener una red de servicio a nivel nacional.

La firma nacional está compuesta como se muestra a continuación.

|                                        | SOCIOS | GERENTES | SENIORS | JUNIORS | TOTALES |
|----------------------------------------|--------|----------|---------|---------|---------|
| Auditoría y servicios de aseguramiento | 2      | 4        | 20      | 35      | 61      |
| Consultoría                            | 1      | 1        | 2       |         | 4       |
| Impuestos                              | 1      | 2        | 4       | 8       | 15      |
| Contabilidades                         | 1      | 1        | 5       | 10      | 17      |
| Calidad                                |        | 1        |         | 10      | 11      |
| Administración                         | 1      | 1        | 1       |         | 3       |
| TOTALES                                | 6      | 10       | 32      | 63      | 111     |

Además, por medio de sus socios estratégicos se proporcionan otros servicios en aspectos legales, laborales, precios de transferencia, ingeniería financiera, forense, principalmente.

La firma mantiene un control de la práctica, elaborando manuales de auditoría, políticas de la formulación de los papeles de trabajo, salvaguarda de la documentación en papel y, principalmente, en sistemas digitales, protegiendo la confidencialidad de los datos personales, sistema de índices, marcas estándar, mecánica de referencias, ejemplos de informes, interpretaciones, etc. Existe un departamento, como lo indica la NCC, de consultas técnicas.

CCCHT tiene influencia importante en las ciudades donde existen relaciones entre México y el mundo latinoamericano, así como en Londres, Nueva York, Madrid, Santo Domingo, Guatemala, Panamá, Costa Rica, Chile y Buenos Aires.

Además, en el país: CDMX, Guadalajara, Mérida, Monterrey, Tijuana (en otras partes de la República Mexicana también existen “contactos” con firmas, a las cuales se les tiene confianza para desarrollar trabajos en nombre de CCCHT).

La firma matriz (firma nacional), se encuentra localizada en:

Paseo de la Reforma xxx, Suite Axx, Colonia Juárez, Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06600 CDMX

[www.cccht.com.xx](http://www.cccht.com.xx)

[contacto@cccht.com.xx](mailto:contacto@cccht.com.xx)

(52) 55 xxxx xxxx

En cada oficina de la República Mexicana hay un socio responsable que trabaja con otros socios gerentes para dar servicios en sus distintas áreas, como son: auditoría, impuestos, consultoría y tecnología.

## Estrategia

Existen tres departamentos a nivel nacional manejados por los mismos socios que reportan, directamente, al Comité Ejecutivo y tienen todos los recursos para que la NCC y las NRCC, con base en el plan estratégico y en la NDPC cumplan con:

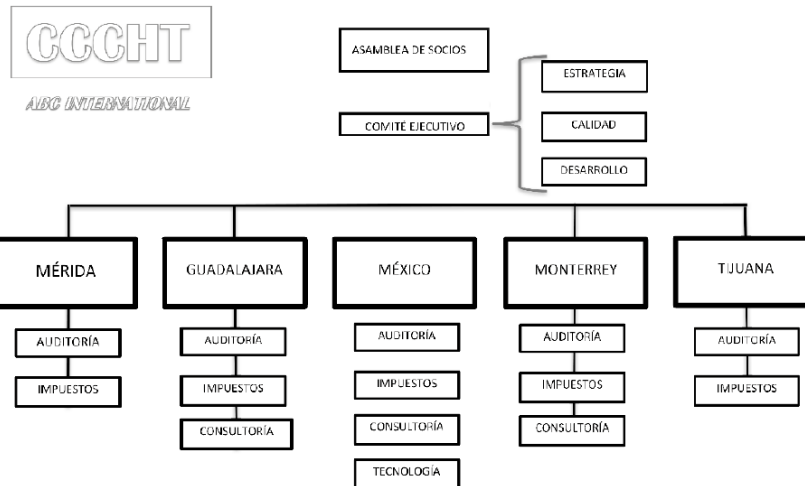
Plan estratégico: establecer, medir y vigilar el plan, pues todo se inició en una junta de socios donde se tomaron notas del socio inglés acerca de cómo organizar una firma global.

De ahí se desarrolló un plan estratégico que rige la actuación de la firma, con preponderancia de la NCC y la DP, como sigue:



- Control de la calidad. De acuerdo con las NCC se efectúa permanentemente y en forma específica, directamente en todos los trabajos, además de los de auditoría, conforme a las NCC y NRCC.
- Desarrollo Profesional Continuo (DPC). Este consiste en establecer políticas de actuación, manuales de trabajo, capacitación, evaluación y promoción del personal, entre otros aspectos, para el manejo de su principal activo que es el recurso humano técnico y administrativo. Este programa está en línea con el establecido por el IMCP, tanto para cumplir con el desarrollo profesional como con la certificación y con el de disciplinas.

A continuación, se muestra un organigrama de la firma CCCHT:



### Servicios:

- Auditoría (socio a nivel nacional: José Manuel Neto).
- Impuestos (socio a nivel nacional: Enrique Contingente).
- Consultoría (socio a nivel nacional: Raúl Pasivo).
- Tecnología (socio a nivel nacional: José Circuito).
- Hay otros servicios (como se apuntó arriba).

### NCC y NRCC:

- En resumen, CCGHT cumple con estas normas (en la parte teórica de normatividad se hace una reseña de las mismas, señalando las fuentes de nuestra doctrina de auditoría, es decir, sus fundamentos). A continuación, se hace una breve descripción del cumplimiento de la NCC por ser esta la “espina dorsal” de la profesión; solo exige seis aspectos:

1. Líderes.
2. Requisitos éticos.
3. Aceptación y retención de las relaciones con clientes.
4. Recursos humanos.
5. Desempeño del trabajo.
6. Monitoreo.

Una reseña de los mismos:

1. La responsabilidad de los líderes sobre la localidad se lleva al cabo por un socio que promueve una cultura continua en la que se difunde y se aplica la calidad, por medio de manuales, procedimientos, cursos y, sobre todo, vigilando mediante pruebas de auditoría que se cumpla con los restantes elementos de la NCC.

2. Requisitos éticos relevantes:

- Independencia como la característica única del C.P. y el eje principal de su actuación, para lo cual se han establecido políticas para mantener y confirmar por escrito, periódicamente, la independencia de todo el personal de la firma que tenga contacto directo o indirecto con la clientela y tenga cierto grado de influencia, de acuerdo con los requerimientos éticos relevantes (CEP).

3. Aceptación y retención de las relaciones con clientes y trabajos específicos:

- Existen programas para llevar a cabo la aceptación de nuevos clientes, la continuidad de los existentes y nuevos servicios, debidamente autorizados por el líder de calidad y, en algunos casos, por el Comité Ejecutivo; lo anterior, debidamente documentado en formas específicas localizadas en archivos confidenciales.
- Investigar, simplemente con los colegas, los socios y gerentes y en Internet (la página del *Búho Legal*).

4. Recursos humanos:

- “El principal activo de la firma es el recurso humano (RH)”.
- Están por escrito las políticas y procedimientos de reclutamiento y selección de personal, descripción de puestos y jerarquías, organigramas, resultados esperados, responsabilidades, autoridades, actualizaciones periódicas y que sean conocidos por todos.
- Calidad del personal en cuanto a la carrera cursada, universidad, calificaciones, títulos, adhesión a los Colegios de Contaduría Pública, certificaciones, especialidades, habilidades.
- Es conveniente hacer investigaciones antes de la contratación.
- Asignaciones de trabajo apropiado a su nivel de experiencia.
- Evaluaciones periódicas (al término de los trabajos específicos o cada trimestre por los continuos, por ejemplo) del desempeño de todo su personal profesional, incluidos los socios,

la asesoría, los planes de desarrollo (su futuro en la firma), mediciones de objetivos y metas, competencias, promociones, reconocimientos, aspectos recreacionales, intercambios, capacitación, involucramiento en aspectos profesionales y participaciones en el CCPM, IMCP, DPC, certificaciones, *El Poder de los Números*, dar clases, escribir artículos, libros, conferencias, entre otros.

- Promover que el individuo esté convencido de que su personalidad es respetada, de que su integridad física y mental está asegurada incluida su religión y sus preferencias, que tiene oportunidad de libertad de expresión ante sus supervisores, que se vigila y castiga el acoso de cualquier forma.
- Existencia de formatos de evaluación de desempeño por cada rol o puesto identificado dentro de la firma, que evidencie este proceso y que esté debidamente resguardado para asegurar la confidencialidad y protección de datos.
- “La continuidad, crecimiento del RH es la base del desarrollo de una firma, ya que asegura la competitividad y los ahorros en costos de capacitación; sin embargo, un personal que no logra su desarrollo, es un riesgo”.

##### 5. Desempeño del trabajo:

- Hay políticas de trabajo, manuales, cartas técnicas para que se vigile su aplicación y divulgación, así como su actualización permanente; establecer plataformas digitales de consulta, preguntas, etc., que puedan ser consultadas en cualquier lugar sin importar los horarios.
- Existen herramientas laborales aplicables al desempeño, por ejemplo, programas de trabajo, formatos que aseguren que los trabajos se realicen consistentemente con las normas profesionales y requisitos regulatorios y legales, incluyendo programas digitales para realizar las auditorías, modelos, muestreo, etcétera.
- Comunicación de estas herramientas, nuevas políticas, procedimientos mismos que deben incluirse en la plataforma digital.
- Adquisición de equipo de cómputo, comunicaciones, software especializado en la auditoría para el manejo de los papeles de trabajo, sumarias, elaboración de estados financieros, muestreo estadístico, manejo de bases de datos, uso de la nube.

- Políticas y procedimientos que describan la labor de supervisión en los trabajos, haciendo énfasis en la oportunidad y en la comunicación de desviaciones, sus mejoras y, sobre todo, de su evidencia documentada.
- Desarrollo de políticas para llevar a cabo consultas.
- Concientizar que los trabajos deben cumplir con NCC y que serán sujetos a una eventual revisión de calidad.

Cabe señalar que, en este libro se incluye una sección sobre la documentación del trabajo, donde se plasma la evidencia que soporta la opinión del auditor, de no ser así, hay **riesgos** por falta de documentación adecuada.

#### 6. Monitoreo:

- Se han dictado políticas por escrito y de su aplicación sobre la vigilancia dinámica (lo necesario en esfuerzos y recursos) para mantener que el proyecto normativo de control de calidad cumpla con sus objetivos y perdure en el tiempo. Los líderes informan periódicamente de sus resultados y exigen recomendaciones para corregir las desviaciones.
- Recordar que la firma (imaginativamente) ha sido revisada por el PCOAB, directamente por los equipos GREAT (*Group Review Evaluation Auditing Task*), por el IMCP en su programa de NRCC y por el líder de NCC, cuyos resultados, aun cuando han sido satisfactorios, han manifestado deficiencias en la planeación, documentación, auditoría de las estimaciones, trabajos referidos, entre otras oportunidades de ser mejor firma.
- Se ha hecho un plan para su corrección que se vigila periódicamente, se identifican responsables, fechas, acción, etcétera, si el individuo no evita esas deficiencias su futuro en la firma es incierto.

#### Tu roll

Tu entrenamiento es la parte teórica y la información en la nube de plantillas en PowerPoint y, desde luego, la documentación anexa en el libro en papel y digital.

Tú serás el protagonista; nuevamente te lo decimos para que te posiciones en tu actividad:

- A veces actuarás como ayudante (*junior*).
- Otras veces como el encargado (*senior*).
- En tanto actuarás como gerente (*manager*).
- Tomarás decisiones como el socio (*partner*) de la auditoría.

Todos estos roles dependen de tu mentalidad de aprendizaje en cada etapa de la práctica, considerando que unas veces serás tú el que la desarrolla y, otras, la revisarás; en seguida informarás. Tú decides.

Continúa en la sección de Merka, el cliente.





**C**  
Merka (el cliente)

Tú eres el protagonista de la firma hipotética

Merka

El cliente hipotético

Ambientación del cliente y equipo de servicio

Una calurosa mañana de verano, el director llama a uno de los socios de auditoría (tú), profesional con 12 años de antigüedad en la firma donde se inició desde que era estudiante y dedicado a la auditoría; especializado en empresas industriales, comerciales, de construcción y de turismo; con experiencia en usar la computadora para hacer pruebas efectivas, con más alcance, seguras y económicas, como el ACL e IDEA, programas de revisión de TI, además de otros paquetes y programas como el que tiene adoptado la firma, los cuales ayudan en la organización de los papeles de trabajo, formulación de estados financieros, cálculos, etc. (como el que se incluye en esta práctica).

El socio es egresado de la Universidad del Universo, titulado y certificado, con maestría en finanzas, ha participado en diversos cursos en diferentes países donde está establecida ABC International, asimismo, ha sido instructor en los cursos de capacitación de la firma.

También, participa activamente en diversos comités del IMCP y del CCPM, en la asociación de exalumnos de su universidad y en el Club de los Tigres que apoya a los desvalidos; da clases, es articulista y coautor del libro *Auditoría del Futuro*, es socio activo del Club Sierra la Enclavada de Tenis y Golf donde también participa su esposa y entre otras actividades, promueve la firma.

El director le indica al socio lo siguiente:

—Me vino a buscar un buen amigo mío de mi colonia, un alemán que vendió su empresa anterior hace unos años y volvió a organizar otra empresa con un socio mexicano y con capital extranjero americano.

—Su empresa es de reciente formación con un crecimiento de 20% anual, ha mostrado una capacidad inigualable y necesita un despacho que lo ayude para que más adelante tenga estados financieros bajo las NIIF, pues están en busca de financiamiento por medio de un préstamo y han hecho los arreglos

necesarios para colocar papel en el mercado y/o vender acciones en el mercado mediante la BMV y con la autorización de la CNBV.

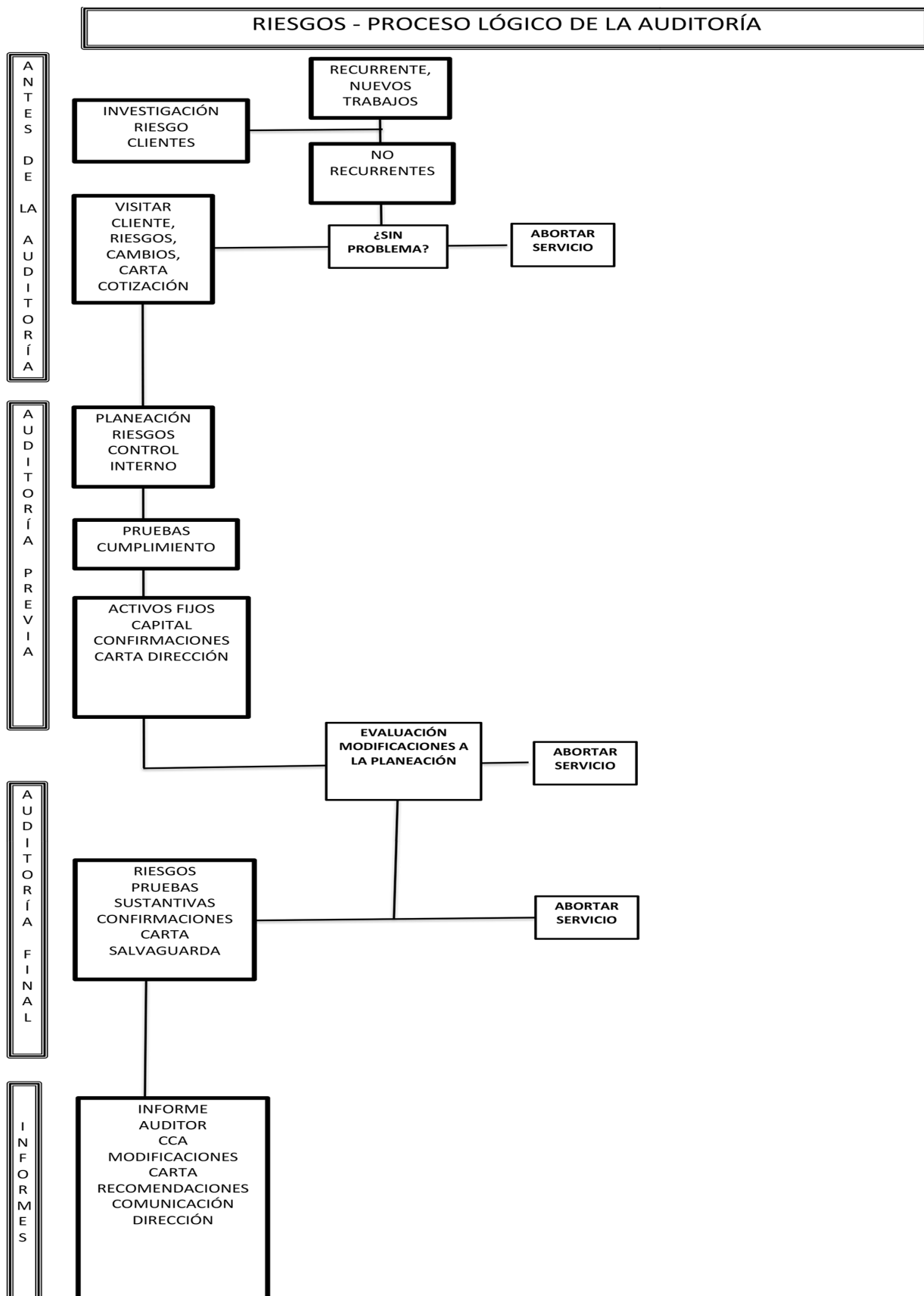
—Su auditora anterior fue XYZ y Cía., que dio una opinión sin salvedades, pero para presentarse en la Bolsa necesitaban un despacho certificado, pues los requisitos que pedían eran varios y sofisticados, entre ellos, que la empresa adoptara las NIIA y fuera auditada; este cambio, de hecho, ya sucedió.

—La empresa se dedica a la compraventa de piedras naturales; principalmente mármol granito, cuarzo y otras; ofrece asesoría, así como la instalación y colocación de las mismas. A partir de 2014 la entidad ha adquirido 75% de sus inventarios en el extranjero. Los servicios administrativos que requiere la entidad son proporcionados por empresas prestadoras de servicio bajo la figura de servicios externos (*outsourcing* con 20 empleados y 50 obreros).

—La empresa los corta a medidas específicas de sus clientes y da servicios de asesoría en cuanto a belleza y colocación, pues dependiendo de esto se pone la piedra necesaria y los sobrantes son vendidos al menudeo, lo cual requiere de porciones más pequeñas.

—Tiene una planta en el Estado de México, sus oficinas están en Santa Fe, con 10 bodegas y sucursales (en los papeles de trabajo se describe con mayor detalle para efectos de observar los inventarios rotativos que hacen y revisar ciertas funciones que llevan a cabo como ventas, cobranza, personal, etcétera).

—Desde luego, la auditoría se lleva a cabo conforme a las NIA (investigación de riesgos, contratación, etc.), planeación, control interno, pruebas de cumplimiento sustantivas, análisis financiero, confirmaciones, informes, entre otras. A continuación, te describo a manera resumida un organigrama del proceso de la auditoría, recordando que el “nombre del juego” es los riesgos.



—Se aclara que el tipo de sociedad es una SAB (Sociedad Anónima Bursátil), que son aquellas compañías que se encuentran listadas en la BMV, que pretenden otorgar transparencia para sus inversionistas, quienes requieren tener acceso a la información de la organización, identificar con claridad las ventajas y desventajas de cada opción, así como conocer las acciones que pueden realizarse en contra de los administradores.

—Es una sociedad moral formada por dos o más personas físicas o morales, que adopta la modalidad de la sociedad anónima, pero de una forma especializada, ya que emite y comercializa sus acciones en la BMV, lo cual implica un mayor valor de las mismas para sus accionistas y una estructura financiera tal que le permite optimizar costos financieros, obtener liquidez inmediata, modernizarse, crecer, entre otros. Esta modalidad también garantiza los derechos de los accionistas minoritarios y la revelación de la información a todo el público.

—Estas sociedades deberán contar con un Consejo de Administración (entiéndase Gobierno Corporativo) con al menos 25 % de consejeros independientes, quienes desempeñarán las funciones de prácticas de societarias y auditoría, entre otras las finanzas y la operativa.

—Asimismo, aprendimos que este Consejo requiere que emitamos nuestro dictamen de acuerdo con las NIA 700 y 701, sobre todo que revelemos los Asuntos Clave de Auditoría, que suponemos serán varios por los juicios de la Administración y los esfuerzos de nosotros para auditarlos.

Inmediatamente arregla una cita para el levantamiento de datos y mientras, mentalmente, analizas los riesgos de este tipo de empresas, busca en internet información clave de la industria e inicia una serie de investigaciones con sus socios sobre la operación de este tipo de empresa y, de paso, sobre la calidad de este cliente prospecto.

Recuerda, el protagonista eres tú e interactuarás en diferentes posiciones y tareas de la auditoría.

Iniciamos...

En el camino, el socio director explica que sí tenemos experiencia en este tipo de empresas comercializadoras de mármoles y granito, asesoría y colocación e informa al socio que “desde afuera” debemos ya tener claro el tipo de **riesgos** que posiblemente enfrentaremos, tales como:

- Compras al extranjero.
- Ventas al menudeo.
- Principalmente, a constructores que tienen peculiaridades en importación, colocación, garantías, pagos sobre avance de obra y anticipos.
- Problemas de saldos de material, o sea, que sobren piezas y no puedan venderse sino como menudeo, lo cual rebaja el precio.
- Personal obrero y sindicato.
- Manejo sofisticado y especializado del material, son productos pesados, frágiles y costosos (mermas por manejo).
- Aspectos de compras de mármoles a campesinos y mineros mexicanos que no proporcionan documentación adecuada.
- Operaciones contables sofisticadas, seguirán las NIIF, es decir, hay que contemplar impuestos diferidos, anticipos de clientes, beneficios laborales, arrendamiento financiero de equipos de transporte, grúas viajeras, maquinaria de corte de mármoles, etcétera.
- Todos los requerimientos de la empresa por estar en bolsa, informes trimestrales, auditorías directas, etcétera.

—Llegamos a las oficinas de la empresa localizadas en:

Bosques de los Suspiros 33 suite A, donde están las oficinas ejecutivas y la administración, Colonia Sal Si Puedes, Delegación la Última C.P. 0xx00, Teléfonos 55 xxxx xxxx, Web: Merka.xxx

10 bodegas y sucursales con todos los servicios en Monterrey, Tijuana, CDMX, Guadalajara, Cancún, además de mercancía en tránsito, con los clientes en proceso de instalación y bodegas de depósito.

- Se inicia la ilustración de la práctica con la primera cédula que se llena con las generalidades del cliente y de la entrevista que se hace con base en el programa específico que está en los papeles de trabajo, recordando que la investigación de la ética de clientes nuevos y recurrentes es una NIA.
- Tú iniciarás tomando nota de las generalidades, usando la computadora que te proveyó la firma, considerando siempre los aspectos de riesgo en una cédula de dos columnas, en la primera describiendo las

peculiaridades de Merka y en la otra tus comentarios relativos a riesgos, planeación, etcétera.

*Audit team:*

- Para este cliente que es importante para la firma:
  - Socio servicio y alerno: Santiago Cortina (SC)
  - Socio: Alfonso Castelar (AC)
  - Gerente: Samuel Caballero (SC)
  - *Senior*: Valentín Circulante (VC)
  - *Junior*: Alfonso Tinajero (AT)
  - Socio calidad: Federico Helguera (FH)

Trabajos a entregar (los entregables):

|                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>• Auditoría a los estados financieros:<br/>Conforme a la NIA sobre el marco de la NIIF (los trabajos contratados estipulados en el convenio que cumple con los requisitos de la NIA 210).</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría preliminar:<br/>Inicio, planeación, documentación control interno, evaluación y pruebas, evaluación TI, análisis financiero, adelanto auditoría ciertas cuentas (activo fijo, capital contable, actas, entrada a la bolsa, documentación legal, etcétera), preparación, confirmaciones, informe Gobierno Corporativo y Comité de Auditoría, carta de recomendaciones.</li> <li>- Septiembre xxx</li> <li>• <i>Hard close</i> con cifras a noviembre – análisis financiero, informe Gobierno Corporativo y Comité de Auditoría.</li> <li>- Segunda semana de diciembre xxx</li> <li>• Auditoría final – resultados, Evaluación de resultados, confirmaciones cierre.</li> <li>- Primera semana de febrero xxx.<br/>Estados financieros borrador, discusión, ACA, revisión de informes a la BMV, informe Gobierno Corporativo y Comité de Auditoría.</li> <li>- Primera semana de febrero xxx</li> <li>• Informes estados financieros auditados, estados financieros, carta de recomendaciones.</li> <li>- Última semana de febrero xxx<br/>Junta cierre con el cliente, Gobierno Corporativo y Comité de Auditoría.</li> <li>- Última semana de febrero xxx</li> </ul> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



|                                                                                      |                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • Dictamen de auditoría para efectos fiscales                                        | Abril xxx revisión preliminar declaraciones y anexos<br>Entrega AGAFF<br>- Primera semana de julio xxx           |
| • Dictamen para el IMSS                                                              | Mayo xxx revisión preliminar declaraciones y anexos<br>Entrega IMSS<br>- Primera semana de agosto xxx            |
| • Dictamen para el INFONAVIT                                                         | Junio xxx revisión preliminar declaraciones y anexos<br>Entrega INFONAVIT<br>- Primera semana de agosto xxx      |
| • Carta de recomendaciones al Gobierno Corporativo y al Comité de Auditoría          | Se entregan durante la auditoría intermedia y final y las veces necesarias, preparación auditoría año siguiente. |
| • Dictamen de Comisario                                                              | Marzo xxx                                                                                                        |
| • Revisión de informes a la BMV y quien lo solicite en su calidad de empresa pública | Las veces necesarias durante la auditoría.                                                                       |

Descripción de Merka, tu firma hipotética:

| Ref | Observaciones | Riesgos y otros |
|-----|---------------|-----------------|
|-----|---------------|-----------------|

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | Merka, S.A.B. Una sociedad mexicana establecida desde 2010 con socios mexicanos mayoritarios y últimamente la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc., y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.                                                                                                                                                                                                                                                    | Ver abajo.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 2   | <p>Mantienen un Gobierno Corporativo, con comités de auditoría (en el cual participaremos), finanzas, operación, y mercadotecnia, que se reúnen trimestralmente, en cada reunión se preparan minutas en donde se documentan las decisiones. Los consejeros son independientes.</p> <p>Hay un departamento de auditoría interna que revisa las cuentas por cobrar-ventas, inventarios-pagos y nóminas en un <i>outsourcing</i>, así como interviene en evaluación y pruebas del ERP y del ambiente circundante y revisa las sucursales y bodegas.</p> | <p>Por esta respuesta y la anterior, luce que tiene un buen control circundante proveniente de la dirección.</p> <p>Usaremos el enfoque de “top down” para ver en detalle qué tan involucrados están el director, el Gobierno Corporativo y los comités en detalles como amenazas externas, negocio en funcionamiento, obsolescencia, beneficios laborales.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3   | <p>Merka decidió “entrar” a la Bolsa de Valores de la CNBV, y está en contacto con la casa de bolsa “Valores Felices”, que es el intermediario especializado que llevó al cabo la colocación. A partir de ahí se inició un proceso para contar con las autorizaciones de la BMV y CNBV y otras autoridades.</p> <p>Se presentó la autorización correspondiente anexando la información financiera, económica y legal correspondiente y una serie de información, como el proyecto de negocio, presupuestos a 5 años, mercado, amenazas, flujos, etcétera.</p> <p>Merka está lista para cumplir una serie de requisitos de mantenimiento de listado (como la obligación de hacer pública, en forma periódica, la información sobre sus estados financieros).</p> | <p>Riesgos extremos, debemos tener cuidado en todo el proceso de auditoría en tener en todos los casos la evidencia suficiente de que no hay errores y fraudes importantes, así mismo, revisar la congruencia de la información ya presentada a la CNBV y tener juntas con ellos y la empresa y participar en el desarrollo del proyecto.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Riesgos y otros                                                                                   |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4   | <p>El personal con el que estaremos en contacto es:</p> <p>Presidente del Consejo y del Gobierno Corporativo: Severo Fuerte.</p> <p>Director General: Modesto Gain.</p> <p>Director de Finanzas: Ganen López.</p> <p>Contador: Pedro Malo.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <p>Preguntamos y todos tienen licenciatura, experiencia en sus funciones y responsabilidades.</p> |
| 5   | <p>Sus amenazas son tres distribuidores competitivos y agresivos, dependencia de una industria volátil como es la minería, de un mercado de compradores que son constructores con estilos agresivos en cuanto a pactos de precios, anticipos, personal obrero para las colocaciones, reclamaciones por instalaciones defectuosas, garantías, entre otras.</p> <p>El mercado de menudeo también es muy competitivo pues se ofrecen otros materiales para decoración como cocinas y baños prácticamente prefabricados, uso de maderas tratadas. En los últimos años ha salido un mármol artificial que se hace de plástico y otros combinando cemento.</p> | <p>Riesgo del entorno externo, negocio en marcha.</p>                                             |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Riesgos y otros |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
|     | <p>Merka es sensible a la industria de la construcción y esta depende de la economía y de las inversiones del gobierno, las cuales se han afectado por la baja del petróleo, aspectos políticos internos y externos, así mismo con las recomendaciones del transporte de solo tener un tráiler y no dos; aumentarán los costos de transportación que son altos y especializados dado las características del mármol, su peso y fragilidad de quebrarse si es mal almacenado, transportado, etcétera.</p> |                 |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6   | <p>Otro aspecto es que las autoridades ambientales han insistido en que la empresa instale equipos especiales para reducir y controlar sílice que se va al aire cuando cortan y pulen las piedras.</p> <p>Los problemas musculoesqueléticos y el ruido. También el polvo que se produce al mezclar cemento en ciertas de sus aplicaciones que irrita la mucosidad y garganta, produce vómitos, fiebre y otros síntomas, por lo que se deben instalar equipos especiales.</p> <p>A la fecha solo se han presentado casos aislados con estos síntomas y han sido atendidos sin mayores problemas en corto tiempo. La empresa utiliza todos los equipos que se recomiendan para el manejo de estos inventarios pesados de difícil movimiento, como cascos, guantes, overoles, botas especiales, gafas, cubre bocas y protectores de nariz y oídos.</p> | <p>Merka está consciente de esta situación y considera que con la nueva máquina se podrán reducir estos problemas, además de la adquisición de aparatos que cubran los oídos y máscaras para la boca y nariz; considera que está en un 90% del proceso de cubrir las recomendaciones propuestas.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                            | Riesgos y otros                                                                                                                                                               |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7   | Aun cuando la empresa ha repartido dividendos, ha tenido buenas utilidades, buenos clientes, imagen de seriedad, aceptación de su situación financiera en los bancos y otros elementos, las amenazas arriba anotadas pueden ser un elemento que ponga en duda la marcha del negocio.     | Riesgo de negocio en marcha, sobre todo de la mención en el dictamen sobre el juicio de la entidad que no le ve problema a este respecto. Inclusión de un CAC en el dictamen. |
| 8   | Merka reacciona con un accionista conocedor del mercado y tecnología de punta, participa en el mercado de valores y busca otros inversionistas, incursiona en otros materiales como el plástico y madera y ofrece componentes ya terminados en baños, cocinas, salas, fuentes, etcétera. | Hacer seguimientos a este hecho.                                                                                                                                              |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9   | <p>Su operación principal es compraventa de mármoles, granitos, cuarzo de diversas partes del mundo (Italia principalmente, pero también de Israel, EE.UU., Grecia, Portugal, China, Brasil, entre otros) aun cuando también los adquiere en México, pero en pequeñas cantidades pues no ofrecen continuidad en pedidos grandes.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                       | <p>Auditoría de operaciones en el extranjero, infórmalas.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 10  | <p>Se utilizan principalmente en pisos, fachadas, paredes, baños, spa de complejos como plazas comerciales, aeropuertos, hoteles, oficinas, etc. donde se requiere uniformidad en grandes cantidades. Vienen en piezas de tamaño estándar internacional de 2 x 3 m y se corta según necesidades, pues depende de su uso. El corte es más grueso para los pisos, mesas, etc., pero es más delgado para decorado de paredes.</p> <p>El uso adecuado de los lotes y del corte es clave, por lo que adquirió una máquina cortadora italiana con manejo de computadora para optimizar el uso a largo plazo.</p> | <p>Riesgos de materiales obsoletos, forma fuera de moda o de saldos.</p> <p>Se puede apoyar al cliente en que nuestro departamento de consultoría desarrolle un sistema de costos aprovechando el ERP instalado.</p> <p>Riesgos del sindicato.</p> <p>Verificar contratos que no cumplan con ISR y que las cuotas al sindicato sean soportadas como normales ante el ISR.</p> |



| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Riesgos y otros |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
|     | <p>Sobre el corte no llevan ningún registro contable donde acumulen costos directos e indirectos, mano de obra, gastos, solo una orden de trabajo describiendo los mármoles a cortar, medidas, tiempos, otros materiales o trabajos como hoyos para el anclaje, etcétera.</p> <p>Existe un grupo de obreros (contratados por <i>outsourcing</i>) de las diversas localidades; aun cuando hay un sindicato se considera que este no es agresivo y que ayuda a los trabajadores, pero últimamente ha iniciado con ciertas exigencias de ayuda alimenticia, ahorros, colegiaturas, etc. Todos están en el IMSS con el riesgo XYZ.</p> |                 |

| <b>Ref</b> | <b>Observaciones</b>                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Riesgos y otros</b>                                                                                                                                            |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 11         | Su otro mercado es de menudeo, principalmente cocinas, paredes, fachadas, pisos para casas o complejos chicos que se venden en cortes más pequeños. Se cuenta con una lista de talleres de marmoleros certificados que se recomiendan a los clientes para las instalaciones menores. | El riesgo es que son muchas cuentas por cobrar e ingresos relativos de bajo costo y mucho volumen.                                                                |
| 12         | En el año se manejan más de X millones de metros cuadrados de mármoles y otros artículos.                                                                                                                                                                                            | Riesgo de inventarios de volumen, difícil de inventariar, los registros no son completamente confiables, los inventarios no se hacen en una fecha, son rotativos. |
| 13         | Apoyan a sus clientes en el diseño y dan servicio de revisión y mantenimiento.                                                                                                                                                                                                       | Observar segregación de funciones e informes por segmento si es importante.                                                                                       |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Riesgos y otros                                                                      |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| 14  | <p>En la práctica no hay ningún mármol igual, todos diferentes e irrepetibles, los registros unitarios por material son cientos, dificulta el inventario e identificación.</p> <p>Los inventarios se encuentran en las 10 bodegas o sucursales con todos los servicios de venta, instalación, corte, etc. en Tijuana, Monterrey, Guadalajara, Cancún y CDMX, en los mismos almacenes de los clientes mientras se colocan; en tránsito pues se compran libremente en fábrica; en ocasiones también en bodegas de depósito, y los impuestos se pagan hasta su retiro.</p> <p>Esta es una de las razones por las cuales para grandes volúmenes se invita a los clientes a que visiten las minas de los proveedores, tanto nacionales como extranjeros, para que conozcan las características y problemática que pueda existir en la variación de los materiales.</p> | <p>Riesgos de malos conteos, sobre todo que tienen material en diversos lugares.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Riesgos y otros                                                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 15  | Los inventarios son múltiples en unidades y costos y en fechas diferentes.                                                                                                                                                                                                                                                        | Como riesgo tenemos que se requiere el uso de muestreo estadístico para la selección de muestras con grado de error mínimo. |
| 16  | Merka, su eslogan es vender “belleza” que perdura e idéntica en forma única a quien adquiere, no solo el mármol, sino el diseño que Merka le impuso. Se considera uno de los principales distribuidores en México con un servicio de valor agregado al agregar servicio de diseño, mantenimiento, estructura, cálculos, etcétera. |                                                                                                                             |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17  | <p>¿Por qué el cambio de auditores hace tres años? Principalmente por la necesidad de tener una firma con certificación de la CNB y representación internacional para soportar uno de los tantos requisitos para la entrada a la Bolsa; además de que entraron en un proceso de la “ceguera del taller” donde no agregaban ideas; el mismo socio y gerente, no estaban al día en conceptos NIA, TI, NIIF, etcétera.</p>                                                                                              | <p>Riesgos de continuar y cumplir con las expectativas del cliente, realizar juntas periódicas durante el trabajo, actuar ante los problemas y cumplir con las fechas.</p>                                                                                                                                                                                                                        |
| 18  | <p>Qué aspectos sofisticados o relevantes tiene este año:</p> <p>En las operaciones rutinarias: actualizaron el ERP para incluir diversas operaciones, lo que ocasionó inversión de tiempo, pruebas y sorpresas, incluyendo nuevos controles preventivos y detectivos.</p> <p>De las operaciones extraordinarias la compra de una maquinaria de corte sofisticada al milímetro que opera con un programa rentado que hay que estar actualizando y, aun cuando no produce información financiera, da estadísticas</p> | <p>Se considera como riesgo que la revisión del ERP debe ser asistida por un especialista que lo evalúe, así como se requiere su asistencia en realizar TAAC en el área de ventas.</p> <p>Determinación del manejo de los programas de cómputo, propiedades, respaldos, etc. de todo esto diseñaremos REEA e IRCA.</p> <p>De las estimaciones se requiere inversión de juicios y de opiniones</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <p>para saber si las operaciones realizadas son cobrables a clientes.</p> <p>De obtener un crédito a largo plazo (una parte en pesos y otra en dólares de los EE.UU.) para consolidar ciertos pasivos y expansión, además de las garantías que se otorguen y cumplimiento del “cross covenants” porque al no cumplir con otros compromisos se incumple también con este tipo de préstamos, hay que considerar que la parte a largo plazo se debe valorar a valor presente, también que de ser contratado a tasas variables y una porción en dólares se obtengan derivados de protección de intereses y de tipo cambiario (<i>forwards</i> o futuros).</p> <p>De las estimaciones la relativa a la compra en la que se identifican 3 componentes que deben ser valuados en forma diferente pues sus costos son distintos entre sí, ya que provienen de diferentes países (la coraza de Turquía y la máquina cortadora de Italia). Las dos tienen vida disímil,</p> | <p>de expertos, determinación de valores justos, incluyendo la estimación de beneficios laborales que se determina por un <i>outsourcing</i> de conformidad con la NIIF.</p> <p>Se consideran posibles contingencias y compromisos en la etapa inicial de la planeación, así como la posibilidad de CCA. De obtener los préstamos a largo plazo hay que cuidar ciertos riesgos como los requisitos, garantías, tasas variables, tipos de cambio, revelaciones, etcétera.</p> <p>Estudiar y consultar lo relativo al registro de activos fijos sobre el registro de componentes con diferentes vidas útiles, mantenimiento, los valores residuales, de remoción del activo, intereses, depreciación, entre otros, y hasta valores razonables, se</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <p>incluyendo los valores residuales, costos de desmantelamiento, demérito, etc., la estimación para beneficios laborales y, en estos casos, el efecto en el cálculo de ISR y PTU y el correlativo ajuste a los impuestos diferidos a la utilidad.</p> <p>De importancia con riesgo son las cuentas por cobrar e inventarios, también el activo fijo por cuestiones del componente, hay riesgos inherentes, pero también hay de los controles que previenen y detectan que lucen razonables.</p> | <p>considera que no son activos productivos, pero hay que estudiar la necesidad de valores justos (<i>fair value</i>).</p> <p>Estas serán áreas de especial atención en la auditoría donde el socio y los segundos socios deben participar con sus opiniones para que no se incurra en riesgos innecesarios.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 19  | <p>Desde hace varios años existe un sistema ERP que maneja diversos módulos, contabilidad, facturación, compras, tesorería.</p> <p>También cuenta con un CRM para la administración de los clientes.</p> <p>La nómina es efectuada por un <i>outsourcing</i>, lo mismo que el sistema de comunicaciones de correos, custodia de base de datos.</p> <p>Auditoría interna tiene experiencia en revisión de TI y aplica ciertas TAAC y usa ACL, pero requiere asistencia de un CICA, efectúan revisiones de los resguardos, los prueban y hacen simulacros.</p> | <p>Riesgos: el ERP produce información, así que debemos revisar su integridad y consistencia, haremos pruebas TAAC con la asistencia de nuestro especialista en TI quien también nos dará su opinión sobre la fortaleza del sistema.</p> <p>Especial cuidado tendremos en la revisión de la nómina efectuada por un <i>outsourcing</i> y el resguardo de las bases de datos que hacen otros; pediremos sus certificaciones y, en su caso, observaremos los procesos como si estuvieran dentro de la empresa.</p> |
| 20  | <p>ERP también produce información para efectos fiscales, como los reportes del IVA, información mensual, anticipos, contabilidad electrónica, etcétera.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <p>Riesgos debido a que también haremos dictamen fiscal, será un área donde nos apoyaremos en nuestro especialista.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |



| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21  | <p>El ERP produce información financiera como la contabilidad, informes, facturación, pagos, tesorería, etcétera.</p> <p>Los pedidos se reciben de los clientes por internet, automáticamente se verifica el crédito, existencias o la necesidad de hacer pedidos específicos, manejo del inventario (aun cuando este no es completo y se manejan manualmente los registros de almacén), el embarque, facturación, cuenta por cobrar, control de anticipos de los clientes (se pide normalmente un % importante cuando el pedido es específico, mismo que va conectado con el pago al proveedor), cobranza, pagos a terceros como los transportistas, instaladores.</p> | <p>Riesgos: haremos evaluación y pruebas con ayuda de nuestro experto en TI, TAAC y observación y seguimiento de las operaciones.</p> <p>En el caso de pagos a los transportistas e instaladores que normalmente trabajan exclusivamente para nuestro cliente, hay riesgo de que las autoridades consideren que son empleados.</p> <p>Oportunidad de apoyar al cliente en la instalación del módulo de inventarios y costos.</p> |
| 22  | <p>Ingresos en pedidos importantes y sofisticados que requieren de mármoles, granitos, cuarzos especiales, con técnicas especiales de colocación, mecánica de resistencias, terminación, instalación de los ductos de aire acondicionado, eléctrico, internet, etc. en</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p>Riesgos: juicios, cambios en las estimaciones o corrección de error al seleccionar una norma equivocada parecida al efectivo (registrar la factura cuando se termina la colocación y aceptación del cliente)</p>                                                                                                                                                                                                              |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <p>obras que pueden llevar tiempo y donde se van liberando secciones. En el pasado se facturaba hasta la terminación, pero ahora, de acuerdo a la nueva NIIF, se puede facturar y cobrar conforme se entregan las colocaciones con base en un presupuesto y programa y el cliente obtiene así el control de la operación.</p> <p>El sistema se conecta con el sistema de pagos a proveedores y ambos se centralizan en la tesorería donde las conciliaciones bancarias son automáticas e instantáneas, sin dejar huellas de su autorización y limpieza de las partidas en tránsito. También produce los estados financieros y especiales para los directivos y para el Gobierno Corporativo, así como información fiscal relevante en el pago de los impuestos.</p> | <p>pero ahora el cliente tiene control conforme se libera la sección de la colocación.</p> <p>Nuestro experto en TI participará en la auditoría, ayudará a determinar riesgos en los controles que no prevengan o detecten fraudes o errores y coordinar TAAC con el equipo de auditoría.</p> |

| Ref | Observaciones                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 23  | <p>De los 10 locales que se tiene arrendados, 8 son a plazos de 5 años renovables y 2 de ellos han sido renovados por el mismo plazo sin aviso tácito, solamente se ajustan por inflación y por un factor dependiendo de los cambios en el dólar de EE.UU., el efecto “Trump”.</p> <p>El otro es a un año firmado hace 10 años, pero renovable sin previo aviso tácito. Según la empresa no intenta cancelar ninguno, al contrario, siguen invirtiendo en mejoras a esos locales arrendados. Hay uno localizado en la frontera donde habrá que tener cuidado con la seguridad de nuestro personal al irlos a visitar.</p> | <p><b>Riesgos:</b> aplicación anticipada del registro de las rentas puras como de arrendamiento, de acuerdo con la NIIF relativa al registro de estas operaciones.</p> <p>Se deben considerar la totalidad de las rentas anuales y darles un costo considerando X número de años con base en la experiencia; las mejoras contienen componentes y hay valores residuales, el pasivo debe registrarse como de largo plazo y tal vez a valores presentes, requiere de juicio este punto y un CAA.</p> |
| 24  | <p><b>¡Riesgos!</b></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Participación en el registro de la empresa en la bolsa de valores.</li> <li>• ERP su evaluación, prueba, confiabilidad, propiedad programas y custodia.</li> <li>• <i>Outsourcing</i> de personal y nóminas.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                   |

| Ref | Observaciones                                                           | Riesgos y otros                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----|-------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Outsourcing</i> custodia de base de datos y de su actualización.</li> <li>• Cálculos actuariales para los beneficios laborales.</li> <li>• Personal obrero y sindicato.</li> <li>• Ingresos, momento de facturación o de la pérdida de control.</li> <li>• Registro de las rentas operativas o puras como de arrendamiento en una aplicación anticipada de la NIIF.</li> <li>• <i>Outsourcing</i> de servicios exclusivos de transportación y colocación.</li> <li>• Amenazas externas del mercado.</li> <li>• Negocio en marcha.</li> <li>• Nuevo dictamen y la inclusión de los ACA que requieren.</li> <li>• Más los que se acumulen.</li> </ul> |
| 25  | <b>Posibles ayudas al cliente (considerando lo previsto por el CEP)</b> | <p>Sistema de costos.<br/> Prevencción de fraudes.<br/> Auditoría interna.<br/> Apoyo en TI por el ERP.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |





# D

## Comprender la documentación

## Introducción

### Cambios radicales en la forma de hacer una auditoría

Hoy en día, diversos auditores están experimentando no solo llevar a cabo procesos contables o de análisis financiero y económico, sino procedimientos que permitan evaluar el riesgo de las distintas entidades del negocio conociendo y entendiendo los distintos procesos de negocio relevantes de una determinada entidad y cómo enfocar y responder a los distintos riesgos materiales.

La NIA 315 (revisada) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* trata, como su nombre lo indica, sobre la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, fraudes y errores, en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno.

### Error o fraude

No hay que olvidar que sin un control interno la probabilidad de que se produzca un error o fraude en una entidad es muy alto; por lo tanto; las entidades son las responsables de implementar los procesos para evitar que el error y el fraude tengan un ambiente propicio para su aparición, en sus diferentes formas:

- **Fraude.** Es decir, la malversación de los activos de una entidad para beneficio propio; por ejemplo, ir de vacaciones o recibir regalos de alguna entidad, alianzas del departamento de compras con proveedores a cambio de comisiones, gastos que nunca se han producido, pagos de nómina a empleados inexistentes, compra de activos encima de su valor razonable.

El fraude es, generalmente, de dos tipos: de **comisión** que es el que deja huella, o sea, en el que se manipula información, y el de **omisión** que es más difícil de detectar pues no hay huella ya que el individuo deja de hacer o influye para hacer algo a cambio de una comisión que no pasa por los registros de la entidad.

- **Fraude por manipulación de la información financiera.** La manipulación de los estados financieros es otra forma de fraude porque supone un perjuicio económico para un tercero, como puede ser, a un nivel de ventas, el recibir beneficios de bonos, premios o, para satisfacer a los inversionistas, obtención de financiamiento externo, etc. Este tipo de fraude es producido normalmente por directores de las organizaciones cuando están bajo presión, pues se saltan los controles establecidos para conseguir un beneficio propio, es lo que normalmente llamamos *management override*.

Cabe señalar que los **errores involuntarios** no son fraudes, aun cuando también producen errores importantes y afectan la información de tal manera que pueden provocar que las aseveraciones de los estados financieros se desvirtúen y conlleven a decisiones erróneas de los usuarios, son aquellos que también son de comisión u omisión, justificados y, en forma persuasiva, demuestran que no hubo intención de dolo, aun cuando hubo un efecto importante; por ejemplo: (omisión) no incluir un cambio en los precios de venta y anunciarlos al público y que la empresa tenga que responder por esta oferta, o no considerar un cambio en las tasas fiscales, o bien (comisión) fue sujeto a un engaño manipulador para autorizar un pago indebido.

### Controles internos de quien es responsable de que funcionen

Las entidades deben dar mantenimiento y revisar sus sistemas de control interno en forma recurrente; esta responsabilidad recae normalmente en la auditoría interna, pero, a falta de esta, recae en el director de finanzas o contralorías financieras y operativas que tiene que ser capacitado para hacerlo pues no forma parte de sus actividades principales.

Derivado de lo anteriormente expuesto, el auditor debe contar con un conocimiento profundo de la entidad, debido al riesgo de expresar una opinión favorable sobre unos estados financieros que contengan error material, lo cual originaría:

- La pérdida de reputación, tanto personal como profesional, afectando la imagen de confianza y ética profesional que es un activo importante.
- El riesgo de que nuestro trabajo sea revisado por un organismo regulador y seamos sancionados por no realizar nuestros procedimientos adecuadamente.



- El riesgo de reclamación de terceros por daños y perjuicios causados por la toma de decisiones con base en unos estados financieros erróneos que nos han sido calificados por el auditor.

Por tal motivo, es importante que los auditores tengan un acercamiento al contexto actual de las situaciones a las que estará expuesto durante su etapa de estudiante o en su profesión, por lo que se ha preparado una práctica de auditoría que, mediante ejemplos didácticos, apoyará al participante para que desarrolle ciertas habilidades de auditoría.

Antes de iniciar la revisión o estudio de la documentación vea la sección Merka, con la descripción de la entidad auditada.

## Objetivo

Dar a conocer al participante, de una manera práctica, ejemplos de evidencia de auditoría (documentación o papeles de trabajo) para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros de Merka, SAB (la Entidad), al 31 de diciembre de 2016, NIIF de acuerdo con las NIA.

Que el participante desarrolle habilidades de revisión de documentación de auditoría desde un punto de vista gerencial.

## Instrucciones para la práctica de auditoría

Las balanzas de comprobación de la compañía al 31 de diciembre de 2016 y 2015 se han integrado en el índice 2000 “Balanza de comprobación”. Los saldos de 2015 únicamente se presentan para fines comparativos y como referencia de saldos iniciales.

Para efectos didácticos, en algunos documentos se han prellenado ciertos procedimientos de auditoría. En otros casos, cuando el procedimiento o parte del procedimiento ha sido completado así se indicará.

Los procedimientos han sido diseñados, en su mayoría, con base en las *Guías de auditoría* (versión profesional), emitidas por la CONAA, del IMCP; en la práctica se hace referencia al número de Boletín. Por ejemplo: “Boletín 6110 *Guías*” las cuales buscan ser una herramienta auxiliar para

capacitación y, por lo tanto, pudieran diferir de los procedimientos aplicados por los auditores en situaciones reales.

Deberá seguir las instrucciones de cada fase a fin de realizar los procedimientos que se indican.

A continuación, se describe la información contenida en la práctica de auditoría, a fin de que los participantes identifiquen cada uno de los elementos que la conforman.

Para una mejor comprensión del trabajo de auditoría, se diseñaron las siguientes fases para esta práctica:

1000 Planeación de la auditoría.

2000 Preparación de los estados financieros.

3000 Conclusiones de la auditoría.

4000 Documentación sustantiva de los activos.

5000 Documentación sustantiva de los pasivos.

6000 Documentación sustantiva del capital.

7000 Documentación sustantiva de cuentas de resultados.

Estas fases se encuentran integradas por los siguientes índices de papeles de trabajo:

\*Fuente: *Guías de Auditoría* emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA)

| Índice | Actividad                                                                              | Referencia a la Norma de Auditoría | Procedimiento ejecutado en la página No. |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------|
|        |                                                                                        |                                    |                                          |
| 1000   | Planeación de la auditoría y evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría |                                    |                                          |
|        |                                                                                        |                                    |                                          |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                   | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1110          | Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos | NICC 1, NIA 220                           | 279                                             |
| 1120          | Declaraciones de confidencialidad                                                  | NIA 220                                   | 281                                             |
| 1121          | Declaraciones de ética e independencia                                             | NIA 220                                   | 282                                             |
| 1130          | Acuerdo de los términos del encargo de auditoría                                   | NIA 210                                   | 284                                             |
| 1140          | Documentación y evaluación de competencias                                         | NIA 220.A8                                |                                                 |
|               |                                                                                    |                                           |                                                 |
| 1210          | Entendimiento de la entidad y su ambiente                                          | NIA 315                                   | 290                                             |
|               |                                                                                    |                                           |                                                 |
| 1220          | Comprender el control interno relevante de la entidad:                             | NIA 315.12                                | 301                                             |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                                                                     | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1220.1        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procesos de negocio y actividades de control relevantes en ingresos</li> </ul>              | NIA 315                                   |                                                 |
| 1220.2        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prueba de controles sobre la eficacia operativa, controles relevantes - ingresos</li> </ul> | NIA 330.8                                 |                                                 |
| 1220.3        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procesos de negocio y actividades de control relevantes en activo fijo</li> </ul>           | NIA 315                                   |                                                 |
| 1220.4        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procesos de negocio y actividades de control relevantes en nómina</li> </ul>                | NIA 315                                   |                                                 |
| 1220.5        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entendimiento del proceso de cierre financiero</li> </ul>                                   | NIA 315                                   |                                                 |
| 1222          | Comprender el control interno de tecnología de la información:                                                                       | NIA 315.5                                 | 312                                             |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                                        | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1222.1        | • Seguridad de la información                                                                           |                                           |                                                 |
| 1222.2        | • Seguridad de acceso, aplicaciones                                                                     |                                           |                                                 |
|               |                                                                                                         |                                           |                                                 |
| 1225          | Documentar pruebas de controles y operación efectiva                                                    | NIA 330.1                                 | 326                                             |
|               |                                                                                                         |                                           |                                                 |
| 1230          | Riesgos y documentación de fraude:                                                                      |                                           |                                                 |
| 1230          | • Análisis de fraude                                                                                    | NIA 240                                   | 360                                             |
| 1231          | • Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos determinados como materiales debido a fraude | NIA 240                                   | 364                                             |
| 1232          | – Asientos en el libro diario y otros ajustes                                                           | NIA 240.32                                | 365                                             |
| 1240          | Procedimientos analíticos preliminares                                                                  | NIA 520                                   | 367                                             |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                                                                                                        | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1310          | Importancia relativa o materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría                                                                        | NIA 320                                   | 369                                             |
| 1320          | Riesgos de negocio comunes (Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno) | NIA 315                                   | 372                                             |
| 1321          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Análisis de los saldos de estados financieros y revelaciones materiales</li> </ul>                             | NIA 315                                   | 378                                             |
| 1322          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resumen de valuación de riesgos por cuenta contable y riesgo de error material</li> </ul>                      | NIA 315                                   | 381                                             |
|               |                                                                                                                                                         |                                           |                                                 |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                                     | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1330          | Evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría            | NIA 240, 315                              | 393                                             |
| 1331          | • Mapa de riesgos por cuenta                                         | NIA 240, 315                              | 393                                             |
| 1332          | • Mapa de riesgos por categoría                                      | NIA 240, 315                              | 396                                             |
| 1333          | • Aspectos a considerar en la evaluación de riesgos                  | NIA 240, 315                              | 397                                             |
| 1334          | • Beneficios de la auditoría basada en el riesgo                     | NIA 315                                   | 401                                             |
| 1335          | • Identificar riesgos inherentes                                     | NIA 240, 315                              | 402                                             |
|               |                                                                      |                                           |                                                 |
| 1400          | Memorándum de planificación                                          | NIA 300                                   |                                                 |
| 1410          | • Memorándum de planificación de la auditoría de estados financieros | NIA 300                                   | 405                                             |
| 1420          | • Comentarios de la compañía a transacciones del año                 | NIA 330                                   | 413                                             |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                            | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1430          | • Estrategia global de auditoría                            | NIA 300                                   | 414                                             |
|               |                                                             |                                           |                                                 |
| <b>2000</b>   | <b>Preparación de los estados financieros</b>               |                                           |                                                 |
|               |                                                             |                                           |                                                 |
| 2100          | Balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2016          |                                           | 417                                             |
| 2200          | Procedimientos analíticos de cierre                         | NIA 520                                   | 420                                             |
| 2310          | Dictamen de estados financieros - nuevo informe del auditor | NIA 700-720                               | 423                                             |
| 2320          | Estados financieros básicos                                 |                                           | 428                                             |
|               |                                                             |                                           |                                                 |
| <b>3000</b>   | <b>Conclusiones de la auditoría</b>                         | <b>NIA 700</b>                            |                                                 |
|               |                                                             |                                           |                                                 |
| 3100          | Análisis sobre negocio en marcha                            | NIA 570                                   | 431                                             |
| 3200          | Revisión sobre hechos posteriores al cierre                 | NIA 560                                   | 433                                             |



| <b>Índice</b>    | <b>Actividad</b>                                                                                                | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 3300             | Evaluación sobre ajustes y reclasificaciones identificados en nuestra auditoría (Incluye evaluación de errores) | NIA 450                                   | 435                                             |
| 3400             | Carta de manifestaciones escritas de la administración                                                          | NIA 580                                   | 437                                             |
| 3500             | Memorándum resumen de auditoría                                                                                 | NIA 230.A11                               | 439                                             |
| 3600             | Control de calidad del compromiso                                                                               | NIA 220                                   | 450                                             |
|                  |                                                                                                                 |                                           |                                                 |
| <b>4000-7000</b> | <b>Procedimientos sustantivos</b>                                                                               | <b>NIA 330.A43</b>                        |                                                 |
|                  |                                                                                                                 |                                           |                                                 |
| <b>4000</b>      | <b>Documentación sustantiva de los activos</b>                                                                  |                                           |                                                 |
| 4100             | Efectivo y equivalentes de efectivo                                                                             | *6100                                     | 451                                             |
| 4200             | Documentos y cuentas por cobrar                                                                                 | *6110                                     | 471                                             |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>                                         | <b>Referencia<br/>a la<br/>Norma de<br/>Auditoría</b> | <b>Procedimiento<br/>ejecutado en<br/>la página No.</b> |
|---------------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 4300          | Inventarios                                              | *6120                                                 | 485                                                     |
| 4400          | Pagos anticipados                                        | *6130                                                 | 498                                                     |
| 4500          | Inmuebles planta y equipo                                | *6150                                                 | 499                                                     |
| 4600          | Activos intangibles                                      | *6160                                                 | 509                                                     |
| 4700          | Impuesto sobre la Renta diferido activo                  | *6260                                                 |                                                         |
|               |                                                          |                                                       |                                                         |
| <b>5000</b>   | <b>Documentación sustantiva de los pasivos</b>           |                                                       |                                                         |
| 5100          | Cuentas y documentos por pagar                           | *6170                                                 | 515                                                     |
| 5200          | Impuestos, gastos acumulados y otros pasivos             | *6170                                                 | 526                                                     |
|               |                                                          |                                                       |                                                         |
| <b>6000</b>   | <b>Documentación sustantiva del capital</b>              |                                                       |                                                         |
| 6100          | Capital contable                                         | *6190                                                 | 527                                                     |
|               |                                                          |                                                       |                                                         |
| <b>7000</b>   | <b>Documentación sustantiva de cuentas de resultados</b> |                                                       |                                                         |

| <b>Índice</b> | <b>Actividad</b>    | <b>Referencia a la Norma de Auditoría</b> | <b>Procedimiento ejecutado en la página No.</b> |
|---------------|---------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 7100          | Ingresos            | *6110                                     | 535                                             |
| 7200          | Costo de ventas     | *6120                                     | 549                                             |
| 7300          | Gastos de operación | *6200                                     | 558                                             |

Con el objetivo de mantener una adecuada calidad en la preparación de los papeles de trabajo, a continuación mencionamos las principales características generales para la revisión de auditoría:

- a) Todas las cédulas de trabajo que sean preparadas deben de incluir la siguiente documentación para facilitar su seguimiento:
  - Contenido que se integran en el set de papeles de trabajo.
  - Fuente (contar con una fuente para sustentar los informes de auditoría y, en su caso, efectuar aclaraciones con el rubro auditado).
  - Objetivo (verificar que se hayan observado las normas de auditoría y normas de preparación de los estados financieros, como NIF, IFRS o US GAAP, etc.).
  - Procedimiento (claro, conciso y que explique todas las actividades realizadas en el libro de Excel, estos procedimientos deberán de ser los mismos que hayamos documentado en la forma).
  - Conclusiones (ser llenadas de forma tal que asegure la revisión y esté a prueba de cuestionamientos).
- b) En todas las cédulas de trabajo se deberá dejar constancia del trabajo realizado para futura consulta y referencia, así como facilitar la planeación de auditorías. Se recomienda incluir cuadros de texto en cada cédula del libro de Excel en donde se explique esto.
- c) Las hojas de documentaciones deben de incluir quién las preparó y quién las revisó.
- d) Las sumarias serán creadas con el índice respectivo con terminación en 10 (solo una sumaria por saldo de cuenta).

- e) La revisión sustantiva será con el índice respectivo al rubro sujeto de revisión con terminación 20.
- f) Validez e integridad de documentación recibida - documentar siempre cómo se cercioraron de que la información es real, por ejemplo, qué se observó, qué se obtuvo del sistema, qué es del portal bancario, estado de cuenta original, factura original, etc.

Los ejemplos y papeles de trabajo mostrados en esta práctica son para uso didáctico, solo representan los puntos de vista de los autores de este libro y no deben relacionarse con ninguna institución u organismo privado o público.



# **E**

## Papeles de trabajo: ilustración

## **Proceso de auditoría**

### 1000 Planeación de la auditoría

#### 1110 Evaluar el riesgo del compromiso

##### 1110, Aceptación y continuación del encargo de auditoría

#### 1120 Decisión de aceptación y continuación

##### 1120, Declaración de confidencialidad

##### 1121, Declaración de independencia

#### 1130 Carta compromiso

#### 1210 Comprender la entidad y el ambiente de negocios

##### 1210, Conocimiento de la entidad y de su entorno

##### 1211, Organigrama

#### 1220 Comprensión del control interno

##### 1220, Componentes del control interno a nivel de entidad

##### 1221, Programa de revisión de control interno

##### 1222, Entendimiento y planeación de trabajo sobre el ambiente de TI

#### 1225 Documentar pruebas de controles y operación efectiva

##### 1225.1, Comprensión del proceso de ingresos y pruebas de eficacia operativa

##### 1225.2, Flujograma del área de ingresos

##### 1226.1, Matriz de pruebas de controles automáticos

#### 1230 Realizar investigaciones relacionadas con el fraude

##### 1230, Discusión de asuntos de fraude y factores relevantes

##### 1231, Escepticismo profesional

##### 1232, Revisión de pólizas de diario

#### 1240 Procedimientos analíticos preliminares

##### 1240, Revisión analítica preliminar Merka

##### 1240.1, Estado de posición financiera

##### 1240.2, Estado de resultados

#### 1300 Determinar la materialidad

##### 1310, Determinación de la materialidad Merka Dic 2016

- [1311, Balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2016](#)
- [1320 Identificar saldos contables y revelaciones materiales](#)
  - [1320, Aseveraciones de los estados financieros](#)
  - [1321, Análisis de saldos y revelaciones materiales](#)
  - [Enfoque de riesgos](#)
  - [Factores cuantitativos y cualitativos relevantes](#)
  - [Determinación de riesgos por saldos de cuenta y transacciones](#)
  - [1322, Resumen de valuación de riesgos por cuenta contable y riesgo de error material](#)
- [1330 Evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría](#)
  - [1331, Mapa de riesgos por cuenta](#)
  - [1332, Mapa de riesgos por categoría](#)
  - [1333, Aspectos a considerar en la evaluación de riesgos](#)
  - [1334, Beneficios de la auditoría basada en el riesgo](#)
  - [1335, Identificación de riesgos inherentes al negocio](#)
- [1400 Memorándum de la planificación de la auditoría](#)
  - [1410, Memorándum de planificación 2016](#)
  - [1420, Comentarios de la administración respecto de las operaciones del año](#)
  - [1430, Estrategia global de auditoría](#)

## [2000 Preparación de los estados financieros](#)

- [2100 Balanza ajustada definitiva](#)
  - [2110, Balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016](#)
- [2200 Procedimientos analíticos de cierre](#)
  - [2210, Revisión analítica final Merka Dic. 2016](#)
    - [Resumen de hallazgos durante los procedimientos analíticos de cierre](#)
    - [2210.1, Estado de posición financiera](#)
    - [2210.2, Estado de resultados](#)
- [2300 Informe de auditoría](#)

[2310, Nuevo informe del auditor](#)  
[2320, Estados financieros básicos – valores](#)  
[Estados de posición financiera](#)  
[Estados de resultados](#)  
[Estado de cambios en el capital contable](#)

### [3000 Conclusiones de la auditoría](#)

[3100 Evaluar el negocio en marcha](#)  
[3100, Análisis de negocio en marcha](#)  
[3200 Revisión de hechos posteriores](#)  
[3200, Hechos posteriores](#)  
[3300 Evaluación de errores](#)  
[3300, Cédula de ajustes y evaluación de errores](#)  
[Cédula de ajustes](#)  
[Cédula de ajustes y reclasificaciones no registradas](#)  
[3400 Obtener declaraciones por escrito](#)  
[Carta de manifestaciones escritas de la Administración](#)  
[3500 Memorándum resumen de la auditoría](#)  
[3510, Memorándum final de auditoría](#)  
[3520, Memorándum de conclusión de los procedimientos de los](#)  
[Especialistas de TI](#)  
[3600 Revisión de control de calidad del compromiso](#)  
[3600, Memorándum resumen de control de calidad](#)

### [4000 Documentación sustantiva de los activos](#)

[4100 Efectivo y equivalentes de efectivo](#)  
[4110, Sumaria - efectivo](#)  
[4120, Revisión de efectivo](#)  
[Índice](#)



[4120.1, Resumen de conciliaciones bancarias](#)

[4120.2, Control de confirmaciones](#)

[4120.2.1, Revisión de partidas que suman](#)

[4120.2.2, Partidas que restan](#)

[4120.3, Corte de cheques](#)

[4130, Programa de trabajo – efectivo y equivalentes de efectivo](#)

[4200 Cuentas por cobrar](#)

[4210, Sumaria - cuentas por cobrar](#)

[4220, Revisión de cuentas por cobrar](#)

[Índice](#)

[4220.1, Integración de cuentas por cobrar](#)

[4220.2, Control de confirmaciones](#)

[4220.3, Revisión de cobros posteriores](#)

[4220.4, Estudio de incobrabilidad de las cuentas de clientes](#)

[4221, Documentación soporte de cuentas por cobrar](#)

[4230, Programa de trabajo - cuentas por cobrar](#)

[4300 Inventarios](#)

[4310, Sumaria - inventario](#)

[4320, Revisión de inventarios](#)

[Índice](#)

[4320.1, Papel de trabajo: integración de MP, PP y PT](#)

[4320.2, Papel de trabajo: inventario físico](#)

[4320.3, Corte de formas](#)

[4320.4, Papel de trabajo: valuación de MP](#)

[4320.5, Evaluación de la estimación para inventario obsoleto](#)

[4321, Memorándum de observación de inventarios](#)

[4330, Programa de trabajo - inventarios](#)

[4400 Pagos anticipados](#)

[4410, Sumaria - pagos anticipados](#)

[4500 Propiedad planta y equipo](#)

[4510, Sumaria - propiedad, planta y equipo](#)

[4520, Revisión de propiedad, planta y equipo](#)

[Índice](#)

[4520.1, Papel de trabajo: resumen de movimientos de propiedad, planta y equipo](#)

[4520.2, Papel de trabajo: integración y revisión de altas de propiedad, planta y equipo](#)

[4520.3, Papel de trabajo: inspección física de propiedad, planta y equipo registrada al inicio del año](#)

[4520.4, Papel de trabajo: recalcu de depreciación](#)

[4530, Programa de trabajo - inmuebles, maquinaria y equipo](#)

[4600 Activos intangibles](#)

[4610, Sumaria - intangibles](#)

[4620, Revisión de intangibles - crédito mercantil](#)

[Índice](#)

[4620.1, Comparación de valor en libros e importe recuperable](#)

[4620.2, Papel de trabajo: flujos de caja descontados](#)

[4630, Programa de trabajo - crédito mercantil](#)

[5000 Documentación sustantiva de los pasivos](#)

[5100 Cuentas por pagar](#)

[5110, Sumaria - cuentas por pagar](#)

[5120, Revisión de cuentas por pagar](#)

[Índice](#)

[5120.1, Selección de proveedores para confirmación](#)

[5120.2, Papel de trabajo: confirmación de proveedores](#)

[5120.3, Papel de trabajo: resumen de confirmación de proveedores](#)

[5120.4, Papel de trabajo: prueba de pagos posteriores](#)

[5120.5, Papel de trabajo: prueba de pasivos omitidos](#)

[5130, Programa de trabajo - pasivos](#)

[5200 Impuestos por pagar y gastos acumulados](#)

[5210, Sumaria - impuestos por pagar y gastos acumulados](#)

## 6000 Documentación sustantiva del capital

### 6100 Capital contable

6110, Sumaria - capital contable

6120, Revisión de capital contable

Índice

6120.1, Papel de trabajo: resumen de movimientos en el capital contable

Extracto del acta constitutiva de Merka

Papel de trabajo: resumen de asambleas de accionistas

6130, Programa de trabajo - capital contable

## 7000 Documentación sustantiva de cuentas de resultados

### 7100 Ventas

7110, Sumaria - ventas

7120, Revisión de ventas

Índice

7120.1, Revisión analítica de margen de utilidad

7120.2, Relación de embarques

7120.3, Relación de embarques revisados

7120.4, Corte de formas a fin de año

7130, Programa de trabajo - ingresos

Reporte de ingresos mensuales

Reporte anual del desempeño de la industria de la construcción - 2016

### 7200 Revisión de costo de ventas

7210, Sumaria - costo de ventas

7220, Revisión de costo de ventas

Índice

7220.1, Amarre del costo de ventas

[7220.2, Revisión de mano de obra](#)  
[7221.1 1/3, Integración abonos al inventario de materia prima](#)  
[7221.1 2/3, Integración mano de obra](#)  
[7221.1 3/3, Integración gastos indirectos](#)  
[7230, Programa de trabajo - costo de ventas](#)  
[7300 Gastos generales](#)  
[7310, Sumaria - gastos de operación](#)  
[7320, Revisión de gastos de operación](#)  
[Índice](#)  
[7320.1, Segregación de gastos](#)  
[7320.2, Papel de trabajo: revisión documental de gastos](#)  
[7320.3, Revisión analítica gastos](#)  
[7321, Papel de trabajo: memorándum variaciones en gastos](#)  
[7330, Programa de trabajo - gastos de operación](#)

La documentación de la evidencia obtenida en la auditoría debe estar dirigida a localizar, prevenir, detectar y corregir riesgos de errores y fraudes que puedan afectar las aseveraciones de los estados financieros (saldos, transacciones y revelaciones), provocando que sean equivocados y conduzcan a la toma de decisiones erróneas por parte de los usuarios.

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Proceso en una auditoría de estados financieros bajo**  
**Normas Internacionales de Auditoría (ISA´s)**

**Actividades previas de la auditoría**

Evaluar el riesgo del compromiso

NIA 240, 315

Decisión de aceptación y continuación

NIA 220 y NICC 1

Acuerdo de los términos del compromiso de auditoría

NIA 210

Realizar revisión de control de calidad

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Proceso en una auditoría de estados financieros bajo**  
**Normas Internacionales de Auditoría (ISA 's) (2)**

**Planeación de la auditoría**

Obtener conocimiento sobre la entidad y su ambiente, incluyendo sus controles internos

NIA 315

Determinar importancia relativa o materialidad

NIA 315

Riesgos de negocio comunes (identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno)

NIA 315

Realizar revisión de control de calidad

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Proceso en una auditoría de estados financieros bajo**  
**Normas Internacionales de Auditoría (ISA´s) (3)**

**Planeación de la auditoría**

Evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría

NIA 240, 315

Preparar el memorándum de planeación de auditoría

NIA 300

Realizar procedimientos analíticos de cierre

NIA 520

Realizar revisión de control de calidad

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Proceso en una auditoría de estados financieros bajo**  
**Normas Internacionales de Auditoría (ISA 's) (4)**

**Ejecutar procedimientos de auditoría y obtener evidencia de auditoría**

Realizar procedimientos de auditoría conforme se planearon  
(Serie 4000 a la 7000)

NIA 330.A43

Evaluar el impacto de los errores o ajustes detectados durante  
nuestra auditoría y sus efectos en los estados financieros

NIA 450

Realizar la revisión de eventos posteriores

NIA 560

Realizar revisión de control de calidad



**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Proceso en una auditoría de estados financieros bajo**  
**Normas Internacionales de Auditoría (ISA´s) (5)**

**Conclusión y dictamen de auditoría**

Obtener carta de manifestaciones escritas de la administración

NIA 580

Preparar el memorándum resumen de auditoría

NIA 230.A11

Elaborar opinión y presentarla junto con los estados financieros

NIA 700-720

Realizar revisión de control de calidad

[1110 Evaluar el riesgo del compromiso](#)

[1110, Aceptación y continuación del encargo de auditoría](#)

**CCCHT**

**CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS**  
**AUDITORÍA\*CONSULTORÍA\*TECNOLOGÍA\*IMPUESTOS**

**CDMX\*Guadalajara\*Mérida\*Monterrey\*Tijuana  
Londres\*NY\*Madrid\*Santo Domingo  
Guatemala\*Panamá\*Santiago\*Buenos Aires**

Merka, S.A.B. de C.V.

Aceptación y continuación del encargo de auditoría

| <b>Contenido de las NIA relevantes</b>                                                                                                                | <b>NIA/NICC relevantes</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Procedimientos que se requieren para identificar y valorar los factores de riesgo relevantes para decidir aceptar o declinar el encargo de auditoría. | 210, 220, 300 y NICC 1     |

|                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Se han cumplido las condiciones previas a la auditoría?</li> </ul> | <p>Los estados financieros de Merka los preparará la Administración de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. [RIESGO] <i>Los estados financieros de la entidad al estar en bolsa son obtenidos por el público inversionista quien hace un escrutinio sobre temas financieros y operativos y son cuestionados en todo momento.</i></p> <p>La carta contrato se ha firmado (ver índice 1130) y la Dirección ha reconocido su responsabilidad de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Toda la información estará disponible cuando se solicite.</li> <li>• Dar acceso ilimitado al personal de auditoría.</li> <li>• Diseñar e implementar los controles internos que determine necesarios la Dirección para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.</li> </ul> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Se han seguido los requisitos de aceptación/continuación del manual de control de calidad de la firma?</li> </ul>                                                                                                                                                                     | <p>Sí. Referirse a las políticas de HHTC, S.C. de nuestro manual de control de calidad.</p>                                                                                                                                                                                                |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Algún cambio en los términos de referencia o requisitos para el encargo de auditoría?</li> </ul>                                                                                                                                                                                      | <p>No.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Algún problema de independencia o conflicto de interés? Considerar: relaciones familiares/personales con gente clave del cliente, servicios diferentes de auditoría como contabilidad, intereses financieros y otras relaciones de negocios.</li> </ul>                               | <p>El único asunto identificado fue que un familiar de un integrante del equipo trabaja en la entidad, sin embargo, no está involucrado en temas contables, financieros y operativos de la entidad. Este asunto no se considera una amenaza a nuestra independencia.</p>                   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Alguna circunstancia que pudiera poner en duda la integridad de los dueños del negocio? Considerar convicciones, procedimientos/sanciones regulatorias, sospecha o confirmación de actos ilegales o de fraude, investigaciones policiales y cualquier publicidad negativa.</li> </ul> | <p>No. Sin embargo, hemos observado asuntos en periódicos y revistas donde funcionarios del gobierno fueron acusados de recibir sobornos de los desarrolladores que son clientes de Merka. Este asunto se ha anotado también en nuestra lista de factores de riesgo para la auditoría.</p> |

|                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Existen áreas donde sea necesario un conocimiento especializado?</li> </ul>                                                                            | Usaremos a Hugo Bites quien es especialista del área de TI para revisar controles sobre las ventas por internet a desarrolladores. |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Tiene la firma la capacidad en tiempo, competencias y recursos para completar el encargo de acuerdo con normas profesionales y de la firma?</li> </ul> | Sí. Ver presupuesto planeado.                                                                                                      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Hay asuntos identificados en auditorías previas y en otros encargos para esta entidad que necesiten tratarse?</li> </ul>                               | Necesidad de revisar los controles generales de TI a la luz de la decisión de aceptar ventas por internet.                         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Hay alguna nueva circunstancia que incremente nuestro riesgo del encargo?</li> </ul>                                                                   | No. La Dirección tiene una buena actitud hacia el control interno.                                                                 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• ¿Puede el cliente seguir pagando nuestros honorarios?</li> </ul>                                                                                        | Sí.                                                                                                                                |

### **Conclusión**

Valuación general del riesgo del encargo = **Importante significativo**

Sí debemos continuar con este cliente

[1120 Decisión de aceptación y continuación](#)

[1120, Declaración de confidencialidad](#)

**Merka, S.A.B. de C.V.**

**Declaración de confidencialidad**

---

**CCCHT**

**CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS**  
**AUDITORÍA\*CONSULTORÍA\*TECNOLOGÍA\*IMPUESTOS**  
**CDMX\*Guadalajara\*Mérida\*Monterrey\*Tijuana**  
**Londres\*NY\*Madrid\*Santo Domingo**  
**Guatemala\*Panamá\*Santiago\*Buenos Aires**

Es práctica de la firma que los miembros del personal profesional firmen una Declaración de Confidencialidad al momento de su contratación y que vuelvan a firmarla cada año. *[Para efectos de esta práctica solo incluimos una declaración].*

Estimado Alfonso Castelar (socio):

Para asegurarnos de que se cumpla constantemente la Sección 140 del Código de la IFAC, relativa a nuestras responsabilidades profesionales y la protección de nuestros clientes, es esencial mantener la confidencialidad de los asuntos de nuestros clientes. "Información Confidencial" es toda información acerca de nuestros clientes de la que tenga conocimiento cualquier persona como resultado de su relación con la firma, a menos que dicha información sea del dominio público.

He leído, entiendo y cumplo el señalamiento de política sobre confidencialidad de la firma, en relación con los asuntos de los clientes de la misma.



Firma: \_\_\_\_\_

31 de diciembre de 2016

## 1121, Declaración de independencia

### Independencia del socio y personal profesional

---



**CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS**  
**AUDITORÍA\*CONSULTORÍA\*TECNOLOGÍA\*IMPUESTOS**  
**CDMX\*Guadalajara\*Mérida\*Monterrey\*Tijuana**  
**Londres\*NY\*Madrid\*Santo Domingo**  
**Guatemala\*Panamá\*Santiago\*Buenos Aires**

Se deberá incluir una declaración por cada miembro del equipo del compromiso

### Declaración de independencia

Confirmando, a mi leal saber y entender, que cumplo las políticas y procedimientos de la firma, que incluyen la Sección 290 del *Código de Ética para Contadores Profesionales* de la IFAC sobre independencia, con excepción de los asuntos que se mencionan en el Anexo A.

Si se elimina la referencia al Anexo A:

Firma: \_\_\_\_\_

16 de diciembre de 2016

## Anexo A

### Independencia del socio y personal profesional

Listar y explicar brevemente la naturaleza de todos los asuntos que a su leal saber y entender puedan afectar la independencia. Consulte la Sección 290 del Código de la IFAC al elaborar esta lista.

El socio del compromiso revisará cada asunto. Tal vez sea necesario proporcionar más información para determinar qué hacer, si fuera el caso.

Deben documentarse plenamente todas las decisiones y las acciones a seguir.

| Descripción                                                            | Indicar cómo puede afectarse la independencia             | Salvaguarda apropiada que debe aplicarse (si procede) para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable                                        |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Los ingresos que obtiene la firma de este cliente son representativos. | Presiones que nos hagan ceder por falta de independencia. | Preparamos una carta salvaguarda para indicar que no obstante que los ingresos son importantes no sobrepasan el 10% del total de ingresos de la firma. |

\* \* \* \* \*

### [1130 Carta compromiso](#)





**Merka, S.A.B. de C.V.**

**CDMX**

***Carta compromiso  
Honorarios de auditoría  
por el año 2016***

## **Porqué de la carta compromiso**

### **Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría**

El auditor deberá acordar los términos del trabajo de auditoría con la administración, según se establece en la Norma de Auditoría No. 210, “*Acuerdo de los términos del compromiso del Auditor*”, los cuales deben ser acordados en una carta compromiso de auditoría, que incluya el objetivo y alcance de la auditoría de estados financieros, las responsabilidades tanto del auditor como de la administración, el marco de referencia aplicable a la información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros, limitaciones inherentes, confidencialidad, planeación y desempeño de la auditoría, la referencia de la forma y contenido del dictamen que vaya a emitir el auditor, y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el dictamen puede diferir de lo establecido; e incluso los honorarios o facturación establecidos, y demás características relevantes a las circunstancias en que se desarrollará el trabajo de auditoría. Esto con el fin de evitar malentendidos respecto de la auditoría. Sin embargo, cuando la ley o regulación prescribe con suficiente detalle los términos del trabajo de auditoría, el auditor no necesita registrarlos en un acuerdo escrito, solo el hecho de que la administración reconoce y entiende sus responsabilidades y hacer referencia a la ley o regulación relevante.

#### **Auditorías recurrentes:**

El auditor debe evaluar si las circunstancias requieren que se revisen los términos del trabajo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes y cualquier cambio realizado para el trabajo de auditoría, por ejemplo, un cambio en las principales operaciones de la entidad que nos llevaría a reevaluar nuestro enfoque de auditoría, tiempos de entrega, incluso, los honorarios acordados.

Los compromisos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los trabajos para llevar a cabo una auditoría, pueden aceptarse cuando el profesional considere que se cumplirán los requerimientos de ética e independencia y la competencia profesional no se verá afectada. La NIA 210 trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.



## **Merka, S.A.B. de C.V.**

### ***Honorarios de auditoría***

El auditor no deberá aceptar el trabajo de auditoría, a menos que sea requerido por las leyes o regulaciones establecidas cuando:

- No están presentes las condiciones acordadas para llevar a cabo la auditoría.
- La administración no proporciona la información o representaciones escritas necesarias.
- La administración impone, dentro del acuerdo, una limitación al alcance del trabajo del auditor y dicha limitación da como resultado una abstención de la opinión del auditor sobre los estados financieros.
- La administración impone fechas de entrega difíciles de alcanzar para el auditor.
- El auditor establece que el marco de referencia de información financiera utilizado para la elaboración de los estados financieros no es aceptable.
- No se obtiene un acuerdo de la administración en el que reconozca sus responsabilidades.

---

**Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc**

**C.P. 06600 CDMX**

**[www.cccht.com.mx](http://www.cccht.com.mx)**

**[contacto@cccht.com.mx](mailto:contacto@cccht.com.mx)**

**(52) 55 2340 1420**



**Merka, S.A.B. de C.V.**

*Honorarios de auditoría*

## Carta de compromiso de auditoría

---

**Merka, S.A.B. de C.V. (Merka)**

Director General

Ing. José Ramón Pérez

Bosques de los Suspiros 33 suite A,  
Colonia Sal Si Puedes, Delegación Moctezuma  
CDMX C.P. 026510

Muy estimado Ing. José Ramón:

Nos complace la oportunidad de servir como auditores de los estados financieros de **Merka** que comprenden el estado de posición financiera al 31 de diciembre de 2016, el estado de resultados y otros resultados integrales, el estado de cambios en el capital contable y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Asimismo, es un gusto confirmarles, mediante esta carta, que aceptamos el compromiso de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valuaciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.



## Merka, S.A.B. de C.V.

### *Honorarios de auditoría*

La administración de la entidad es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés), así como del control interno que la administración de la entidad considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores importantes debido a fraude o error.

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que el Consejo de Administración de Merka, S.A.B. de C.V. reconoce y comprende que es responsable de:

- a) La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) El control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- c) Proporcionarnos:
  - i. Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material.
  - ii. Información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la auditoría.
  - iii. Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Coordinación de la auditoría - Nuestra auditoría será programada para llevarse a cabo y concluirse, con base en la programación de su cierre anual.

La ayuda que nos deba proporcionar su personal, incluyendo la preparación de cédulas y análisis de cuentas, se describe en un documento por separado. La conclusión oportuna de dicha información facilitará la conclusión de nuestra auditoría.

Nuestra auditoría se llevará a cabo en 2 visitas, es necesario coordinar las fechas de ejecución del trabajo en las cuales se incluya una visita preliminar, la cual tiene como finalidad una revisión del control interno y la realización de procedimientos de planeación y pruebas sustantivas de auditoría con cifras al 31 de diciembre de 2016. Las fechas de nuestras visitas se presentan a continuación:

|                                                                 |                        |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------|
| Auditoría con cifras a octubre de 2016 para efectos de reportar | 4 de noviembre de 2016 |
| Carta de recomendaciones y sugerencias al control interno       |                        |
| Auditoría final                                                 | 18 de enero de 2017    |



## Merka, S.A.B. de C.V.

### *Honorarios de auditoría*

Los estados financieros auditados les serán entregados, a más tardar, durante las dos semanas posteriores a la conclusión de nuestra revisión final. Para poder cumplir con estas fechas es necesario que la administración de la entidad nos entregue toda la información necesaria en las fechas acordadas conjuntamente. Asimismo, el dictamen para efectos fiscales será presentado en el mes de mayo siempre y cuando concluyamos nuestro trabajo en las fechas acordadas.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

El monto total de los honorarios por los trabajos arriba indicados ascenderá a \$3,000,000.00 M.N. más el impuesto al valor agregado.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

Atentamente

C.P.C. \_\_\_\_\_  
Alfonso Castelar  
Socio Auditoría



**Merka, S.A.B. de C.V.**

*Honorarios de auditoría*

Recibido y conforme, en nombre de Merka, S.A.B. de C.V.

Por: Ing. José Ramón Pérez

Cargo: Director General

\* \* \* \* \*

## 1210, Conocimiento de la entidad y de su entorno

Merka, S.A.B. de C.V.

1210

Auditoría al 31 de diciembre de 2016

Conocimiento de la entidad y de su entorno

### COMPRENDER EL AMBIENTE DE CONTROL

#### Historia de la Compañía

---

Merka, S.A.B. de C.V. (la Compañía o Merka) es una entidad privada, se encuentra ubicada en Bosques de los Suspiros 33 suite A, Colonia Sal Si Puedes, Delegación Moctezuma, CDMX CP 026510, se dedica a la compraventa de piedras naturales, principalmente mármol; así como a la remodelación de centros comerciales con base en proyectos predeterminados y aprobados. A partir de 2014 la Entidad compra aproximadamente el 75% de sus inventarios en el extranjero. Los servicios administrativos que requiere la Entidad le son proporcionados por empresas externas bajo la figura de servicios externos (*outsourcing*). La denominación de Sociedad Anónima Bursátil de Capital Variable con un capital inicial de \$ 4,075,000 constituido de la siguiente manera:

| No. Acciones | Accionista              | %   | Capital aportado |
|--------------|-------------------------|-----|------------------|
| 9,800        | Carlos Vargas López     | 98  | \$ 3,993,500     |
| 100          | Cecilia Dagnino Alcocer | 1   | 40,750           |
| 100          | Gabriela Vargas Dagnino | 1   | 40,750           |
| 10,000       |                         | 100 | \$ 4,075,000     |

La estructura organizacional de la Compañía es como sigue:

- Consejo de Administración
- Director General
- Gerente de Servicios Financieros
  - Encargado de Contabilidad
  - Encargado de Tesorería
  - Encargado de Impuestos
- Gerente de Operaciones
  - Encargado de Almacén
  - Encargado de Compras
  - Encargado de Ventas

Auditoría al 31 de diciembre de 2016

### Conocimiento de la entidad y de su entorno

- Gerente de Recursos Humanos
  - Encargado de Selección de Personal
  - Encargado de Nóminas
- Gerente de Sistemas

Desde su constitución, la Compañía refleja un incremento de sus ingresos por un mejor posicionamiento del mercado, debido a la reciente construcción de nuevos centros comerciales dentro del área metropolitana, lo que ha incrementado las ventas de proyectos de remodelación que incluyen la instalación de mármol.

La actividad de la Compañía posterior a su constitución era únicamente la comercialización de compraventa de mármol, posteriormente, en 2010, adquirió el negocio de corte y ensamblado del mármol a la medida, esta adquisición fue contabilizada como una adquisición de negocio en los términos establecidos en la NIC 3, "*Combinación de Negocios*". En esta transacción se pagó un sobreprecio respecto del valor razonable de los activos netos adquiridos, motivo por el cual la Compañía registró un crédito mercantil de vida indefinida.

Merka cuenta con fuertes valores éticos que se permean en toda la institución, desde los accionistas hasta los trabajadores, cuenta con un código de ética y buzón de quejas y sugerencias.

### Factores externos relevantes

---

La competencia en el mercado de la industria de la construcción y remodelación es muy fuerte, hay otras compañías que operan en esta industria, entre ellas, Mármol del Norte, La Casa del Mármol, Natural Stone, la Casa del Granito y Monte mármol. Esta última logró en agosto exportar mármol nacional por primera vez y lo hizo en unión con Mármoles del Tempisque.

Merka compite contra ambas compañías, así como con otras compañías que sirven a un nicho similar en la industria.

La Compañía considera que el mercado está creciendo debido al incremento en la construcción y los beneficios económicos que otorga el gobierno en México.

La industria de la construcción proyectó, durante 2016, una meta de crecimiento en el sector entre el 8% y 9.5%, según Carlos Torres, titular del sector de construcción de la Cámara de la Construcción (CACONS).

El directivo del sector destacó que los inversionistas nacionales siguen apostando al sector de la construcción.



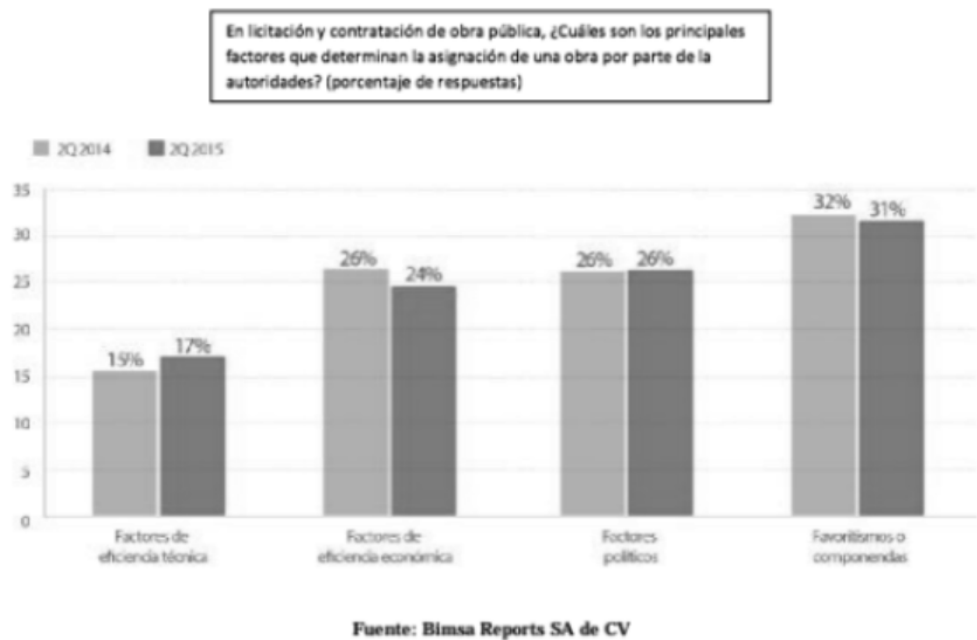


Adicionalmente, los dirigentes del sector anunciaron que, con la finalidad de impulsar la industria en el país, se realizarán diversas exposiciones durante el año, en las cuales los empresarios y comerciantes exhibirán sus productos, nuevas técnicas de construcción, insumos y novedades del sector.

Estos factores son relevantes para Merka debido a que se espera tener una participación activa en las exposiciones para lograr un crecimiento individual de acuerdo con lo proyectado para el sector inmobiliario y de construcción.

La industria se enfrenta a temas de corrupción por lo cual estaremos atentos de cualquier asunto que observemos y haremos pruebas dirigidas en pólizas de diario.

## LA CORRUPCIÓN, UN PROBLEMA GRAVE



### Naturaleza de la entidad

#### Tecnología

La innovación en cuanto a la calidad de las piedras, modelos, tamaños, cortes, es la clave en la industria. Los más grandes corporativos han obtenido grandes ventajas respecto a la calidad de sus productos, aunque el objetivo de Merka es diseñar proyectos hechos a la medida de acuerdo a las necesidades de sus clientes.

Este aspecto es ampliamente reconocido por varios empresarios los cuales se identifican con la relación calidad-precio. Por consiguiente, existe el riesgo de que la Compañía pudiera perder participación del mercado rápidamente si algún competidor desarrollara una mayor innovación.

El riesgo es mitigado por el hecho de que hay muchos productos innovadores en el mercado simultáneamente y es improbable que una entidad llegue a ser predominante sobre todos los demás. Adicionalmente, la Compañía ha invertido fuertemente en su propia maquinaria, lo cual es reconocido en la industria. Por ejemplo, actualmente la maquinaria adquirida en arrendamiento financiero hace cortes exactos con base en el proyecto alimentado por un computador y a la medida del diseño que requiere el cliente.

Auditoría al 31 de diciembre de 2016

## Conocimiento de la entidad y de su entorno

### Diseño y desarrollo del producto

La estrategia de la Compañía se centra en el diseño de un producto superior. La meta de la gerencia es mejorar continuamente sus diseños para satisfacer a los clientes. El equipo de diseño y desarrollo de la Compañía consulta con profesionales, incluyendo a los mejores expertos en la industria, para diseñar un producto de total y completa calidad.

Merka mantiene un personal de 20 profesionales de diseño y desarrollo en una instalación de diseño de vanguardia localizada en la sede de la Compañía en la ciudad de México. El equipo de diseño y desarrollo se concentra en conocer las nuevas tendencias del sector inmobiliario a nivel mundial para efectos de proporcionar los mismos productos que se ofrecen en el extranjero.

### Distribución e inventario

El 100% de los productos de la Compañía se distribuye desde el almacén central de su centro de manufactura en la ciudad de México.

Para abastecer a clientes y administrar las operaciones eficientemente, la Compañía utiliza un programa de pedidos por adelantado anticipadamente a la venta del producto.

Bajo este programa, la Compañía ofrece a sus clientes descuentos y plazos de pago extendidos.

No hay garantía de que el cliente no cancelará esos pedidos antes de su aceptación; sin embargo, para mitigar esto antes de que se acepte automáticamente y sea procesado por el inventario integrado y sistema de administración de pedidos, los clientes son advertidos de que las órdenes no pueden ser canceladas después de este punto, de esta manera, la Compañía no se arriesga a tener excesos en los inventarios de producción.

La Compañía opera un inventario integrado y un sistema de administración de pedidos. El sistema toma los pedidos de los clientes y rastrea el inventario de materias primas. Estas transacciones se procesan todas sistemáticamente con actualizaciones automáticas hasta las cuentas de inventario del libro mayor general.

Como resultado de esta complejidad y alto nivel de automatización, los sistemas de informática de Merka son vitales para sus operaciones.

La Compañía mantiene suficiente inventario a través de estudios de mínimos y máximos de stock para abastecer los requerimientos.

Durante 2016, la Compañía presentó un incremento en el inventario de productos terminados derivado del incremento en las ventas del ejercicio.

### Proveedores

Las materias primas usadas en la manufactura de los productos de la Compañía incluyen diferentes tipos de piedras, insumos para la construcción, considerando siempre la plena satisfacción del cliente.

Para el año que terminó el 31 de diciembre de 2015 (año anterior), veinte proveedores nacionales e internacionales.

La Compañía tiene contratos de abastecimiento, los cuales expiran después de un año de inicio y se pueden renovar anualmente.

4904.png

4918.png

4933.png

4945.png

## [1211, Organigrama](#)

4958.png

## [1220 Comprensión del control interno](#)

### [1220, Componentes del control interno a nivel de entidad](#)

4974.png

4985.png

4997.png

5014.png

5036.png

5048.png

5059.png

### [1221, Programa de revisión de control interno](#)

5073.png

5088.png

5100.png

1221-4.png

### [1222, Entendimiento y planeación de trabajo sobre el ambiente de TI](#)

5130.png

5141.png

5153.png

5170.png

5192.png

5204.png

5215.png

5230.png

5245.png

5258.png

5272.png

5284.png

5295.png

5307.png

## [1225 Documentar pruebas de controles y operación efectiva](#)

### [1225.1, Comprensión del proceso de ingresos y pruebas de eficacia operativa](#)

5326.png

5348.png

5360.png

5371.png

5386.png

5402.png

5414.png

5428.png

5440.png

5451.png

5463.png

5480.png

5503.png

5515.png

5526.png

5542.png

5558.png

5570.png

5584.png

5596.png

5607.png

5619.png

5637.png

5659.png

5671.png

5683.png

5698.png

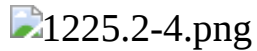
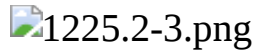
5713.png

5725.png

## [1225.2, Flujoograma del área de ingresos](#)

1225.2-1.png

1225.2-2.png

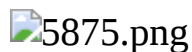
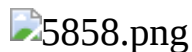
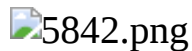
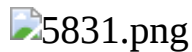


### [1226.1, Matriz de pruebas de controles automáticos](#)



### [1230 Realizar investigaciones relacionadas con el fraude](#)

### [1230, Discusión de asuntos de fraude y factores relevantes](#)



### [1231, Escepticismo profesional](#)

#### **¿Cómo demuestra un auditor que la auditoría fue realizada con la dosis necesaria de escepticismo profesional?**

Los revisores u organismos reguladores de auditoría con frecuencia comentan sobre si una auditoría parece o no haber sido realizada con la dosis necesaria de escepticismo profesional, un componente clave de una auditoría de alta calidad. Pero ¿cómo demuestra un auditor que tenía esta mentalidad mientras realizaba la auditoría? La respuesta a esta pregunta se resume en alentar al equipo del compromiso sobre la importancia del escepticismo profesional en la evaluación crítica de la evidencia de auditoría. Esto incluye cuestionar la evidencia contradictoria, la fiabilidad de los documentos, las respuestas a las consultas y otra información obtenida a partir tanto de los encargados de la administración, como de la dirección general y comités de auditoría.

Algunos retos para mejorar el ejercicio y la documentación de escepticismo profesional son, por ejemplo:

- Aplicar claramente el ejercicio del escepticismo profesional con evidencia suficiente y apropiada.
- Promover el ejercicio de escepticismo profesional en todas las etapas del contrato.
- Reforzar la interacción entre el personal directivo e intermedio para fomentar el ejercicio del escepticismo profesional.
- Evitar la documentación innecesaria.

## **Escepticismo profesional**

El escepticismo se demuestra en la documentación del auditor de la siguiente manera:

1231.png

Las ISAS definen al escepticismo profesional como una actitud del auditor que incluye una mente inquisitiva, alerta de condiciones que podrían indicar posibles inconsistencias relacionadas con fraude o error y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

### [1232, Revisión de pólizas de diario](#)

1232-1.png

5920.png

### [1240 Procedimientos analíticos preliminares](#)

#### [1240, Revisión analítica preliminar Merka](#)

##### [1240.1, Estado de posición financiera](#)

12401-1.png

##### [1240.2, Estado de resultados](#)

1240-2.png

### [1300 Determinar la materialidad](#)



### [1310, Determinación de la materialidad Merka Dic 2016](#)

65964.png

### [1311, Balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2016](#)

65986.png 65999.png

66010.png 66023.png

### [1320 Identificar saldos contables y revelaciones materiales](#)

#### [1320, Aseveraciones de los estados financieros](#)

66038.png

66050.png

66065.png

66077.png

66088.png

66100.png

### [1321, Análisis de saldos y revelaciones materiales](#)

#### [Enfoque de riesgos](#)

66118.png

#### [Factores cuantitativos y cualitativos relevantes](#)

66140.png

#### [Determinación de riesgos por saldos de cuenta y transacciones](#)

66152.png

[1322, Resumen de valuación de riesgos por cuenta contable y riesgo de error material](#)

6163.png

6178.png

6193.png

6206.png

6221.png

6233.png

6244.png

6256.png

6274.png

6295.png

6307.png

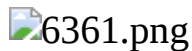
6318.png

[1330 Evaluar los riesgos y planear las respuestas de auditoría](#)

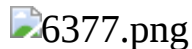
[1331, Mapa de riesgos por cuenta](#)

6334.png

6349.png



### [1332, Mapa de riesgos por categoría](#)



### [1333, Aspectos a considerar en la evaluación de riesgos](#)

#### **Evaluación de riesgos**

Esta práctica incluye ilustraciones y ejemplos para abordar las preocupaciones del equipo del compromiso en relación a su evaluación de riesgos y se basa en la auditoría de Merka, S.A.B. de C.V. (la Compañía), utilizando los hechos; ver el apartado de este libro titulado “Comprender la documentación”.

Tenga en cuenta que la información financiera se basa en ejemplos prácticos de las circunstancias que se enfrentan en la auditoría real de una entidad mediana.

La evaluación de riesgos:

Se han incluido una serie de principios fundamentales para que la evaluación de riesgos sea efectiva. Estos principios son muy importantes para todas las entidades y son los siguientes:

- Mentalidad abierta y escepticismo profesional.
- El grado de participación de los miembros del equipo del compromiso.
- Un profundo nivel de comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno.
- Un enfoque en la identificación de los riesgos relevantes de errores materiales.
- El diseño de los procedimientos adicionales de auditoría que sean adecuados para los riesgos identificados de error importante.
- El reconocimiento de que la evaluación de riesgos es un proceso continuo.

La documentación de nuestra auditoría que muestra una clara relación entre los resultados de la evaluación de riesgos, nuestros juicios profesionales, y el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría.

Prestar especial atención a la importancia de la documentación de apoyo a la evaluación de riesgos. La documentación se prepara apropiadamente cuando es concisa y en consonancia con la importancia del riesgo asociado basado en los hechos.

Además, como la lectura a través de los ejemplos, en la aplicación de esta guía en sus compromisos tenga en cuenta los factores cuantitativos y cualitativos en la identificación de clases de material de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, incluyendo:

- El tamaño y la composición de la cuenta.
- Susceptibilidad a una presentación incorrecta debido a un error o fraude.
- Volumen de transacciones, la complejidad y la homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta o reflejadas en la descripción.
- Naturaleza de la cuenta o de la divulgación.
- Contabilidad e información de complejidades asociadas a la cuenta o de la divulgación.
- La exposición a pérdidas en la cuenta o las transacciones reflejadas en la descripción.
- Posibilidad de pasivos contingentes significativos derivados de la actividad refleja en la cuenta o de la divulgación.
- Existencia de operaciones vinculadas en la cuenta o de la divulgación.
- Los cambios desde el periodo anterior en cuenta o revelación características.

Los factores que requieren ser considerados en la determinación de si cada riesgo identificado de error material es inferior, superior o significativo:

- 1) Si el riesgo es un riesgo de fraude (un riesgo de fraude es un riesgo significativo).
- 2) El efecto de los factores cuantitativos y cualitativos cuando se identifican las clases de material de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones (ver factores mencionados arriba).
- 3) Si el riesgo está relacionado con la reciente significativa económica, contable, u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere una atención específica.
- 4) La complejidad de las transacciones.

- 5) Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.
- 6) El grado de complejidad o sentencia en el reconocimiento o valoración de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente las mediciones que implican una amplia gama de incertidumbre de la medición.
- 7) Si el riesgo implica transacciones importantes que están fuera del curso normal del negocio de la entidad, o que de otra manera parecen ser inusuales (por ejemplo, debido a su tiempo, el tamaño o la naturaleza, tales como “transacciones inusuales importantes”).

A continuación, se presenta un resumen de los hechos y circunstancias seleccionados para Merka, S.A.B. de C.V. extraídos de la documentación del equipo de trabajo de la comprensión de la entidad y su entorno. También se presenta un resumen de la información clave de auditoría relacionada con la auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2016, de conformidad con las NIA.

#### Descripción de la empresa

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Mantienen un gobierno corporativo, con comités de finanzas, auditoría (en el cual participaremos y seremos sus comisarios), operación, mercadotecnia, con juntas periódicas y decisiones documentadas; hay un departamento de auditoría interna que revisa las cuentas por cobrar-ventas, inventarios-pagos y nóminas en un *outsourcing*, así como interviene en evaluación y pruebas del ERP y del ambiente circundante.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Merka ha decidido “entrar” a la Bolsa de Valores de la CNBV, y está en contacto con la casa de bolsa “Valores Felices”, que es el intermediario especializado para llevar a cabo la colocación. A partir de ahí se inició un proceso para contar con las autorizaciones de la CNBV.

Se presentó la autorización correspondiente anexando la información financiera, económica y legal conveniente y una serie de información, como el proyecto, mercado, amenazas, flujos, etc.

Y Merka está lista para cumplir una serie de requisitos de mantenimiento de listado (*como la obligación de hacer pública, en forma periódica, la información sobre sus estados financieros*).

El plan es entrar a la bolsa en 2018.

El personal que estará en contacto es:

Presidente del consejo y del gobierno corporativo: Severo Fuerte.

Director General: Modesto Gain.

Director de Finanzas: Ganen López.

Contador: Pedro Malo.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Sus amenazas son tres distribuidores competitivos y agresivos, dependencia de una industria volátil como es la minería, de un mercado de compradores que son constructores con estilos agresivos en cuanto a pactos de precios, anticipos, personal obrero para las colocaciones, reclamaciones por instalaciones defectuosas, garantías, entre otras. El mercado de menudeo también es muy competitivo pues se ofrecen otros materiales como los componentes de plástico, cocinas y baños prácticamente prefabricados, uso de maderas tratadas.

Merka es sensible a la industria de la construcción y esta depende de la economía y de las inversiones del gobierno, las cuales se han afectado por la baja del petróleo, aspectos políticos internos y externos; así mismo, con las recomendaciones del transporte de solo tener un tráiler y no dos, aumentarán los costos de transportación que son altos y especializados dadas las características del mármol, su peso y fragilidad de quebrarse si es mal almacenado, transportado, etc.

Otro aspecto consiste en que las autoridades ambientales han insistido en que la empresa instale equipos especiales para reducir y controlar la sílice portada por el aire, los problemas musculoesqueléticos y el ruido; también el polvo que se produce al mezclar cemento en ciertas aplicaciones, el cual irrita la mucosidad y garganta, produce vómitos, fiebre y otros síntomas.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Aun cuando la empresa ha tenido buenas utilidades, repartido dividendos, buenos clientes, imagen de seriedad, aceptación de su situación financiera en los bancos y otros elementos, las amenazas arriba anotadas pueden ser un elemento de negocio en marcha puesto en duda.

Merka reacciona con un accionista conocedor del mercado y tecnología de punta, para participar en el mercado de valores y buscar otros inversionistas, incursionar en otros materiales como el plástico y madera y ofrecer componentes ya terminados en baños, cocinas, salas, albercas, fuentes, etc.

Sus operaciones son compraventa de mármoles, granitos, cuarzo de diversas partes del mundo (Italia principalmente, pero también de Israel, EE.UU., Grecia, Brasil, entre otras) aun cuando también lo adquiere en México, pero en pequeñas cantidades pues no ofrecen continuidad en pedidos grandes.



Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Se utilizan principalmente para grandes fachadas, paredes, pisos, baños, spa de complejos como hoteles, oficinas, casas, etc. donde se requiere uniformidad en grandes cantidades. Vienen en piezas de cierto tamaño estándar internacional de 2 x 3 mts. y se corta según necesidades, pues depende de su uso; el corte es más grueso para los pisos, mesas, etc., no obstante, para decorado de paredes es más delgado. El uso adecuado de los lotes y del corte es clave, por lo que adquirió una máquina cortadora italiana con manejo de computadora para optimizar el uso a largo plazo.

Sobre el corte no llevan ningún registro contable donde acumulen costos directos e indirectos, mano de obra, gastos, solo una orden de trabajo describiendo los mármoles a cortar, medidas, tiempos, otros materiales o trabajos como hoyos para el anclaje, etc.

Su otro mercado es el menudeo, principalmente cocinas, paredes, fachadas, pisos para casas o complejos pequeños que se venden en cortes más pequeños, normalmente de los que sobran de los mencionados anteriormente.

En el año se manejan más de X millones de metros cuadrados de mármoles y otros artículos.

Apoyan a sus clientes en el diseño y dan servicio de revisión y mantenimiento.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

En la práctica no hay ningún mármol igual, todos son diferentes e irrepetibles, los registros unitarios por material son cientos, dificulta el inventario e identificación, los inventarios se encuentran en las 5 bodegas, en los mismos almacenes de los clientes, mientras se colocan están en tránsito pues se compran de forma libre en fábrica, en ocasiones en bodegas de depósito y los impuestos se pagan hasta su retiro.

Inventarios son múltiples en unidades, costos y en fechas diferentes.

El eslogan de Merka es vender “belleza” que perdura e idéntica en forma única a quien la adquiere. Se considera uno de los principales distribuidores en México, con un servicio de valor agregado al añadir servicio de diseño, mantenimiento, estructura, cálculos, etc.

¿Por qué el cambio de auditores? Hace dos años sintieron que no los estaban atendiendo debidamente, no estaban al día en conceptos TI, NIIF, etc., necesitaban una firma internacional.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Qué aspectos sofisticados o relevantes tiene este año:

En las operaciones rutinarias actualizaron el ERP para incluir diversas operaciones, lo cual ocasionó inversión de tiempo, pruebas y sorpresas, incluyendo nuevos controles preventivos y detectives.

De las operaciones extraordinarias se tiene la compra de una maquinaria de corte sofisticada al milímetro que opera con un programa rentado que hay que estar actualizando y, aun cuando no produce información financiera, da estadísticas para saber si las operaciones realizadas son cobrables a clientes.

De las estimaciones, la relativa a la misma compra, en la que se identifican 3 componentes que deben ser valuados en forma diferente pues sus costos son disímiles entre sí porque provienen de dos países diferentes (la coraza de Turquía y la máquina cortadora de Alemania), las dos tienen vida diferente, incluyendo los valores residuales, costos de desmantelamiento, demérito, etc., la estimación para beneficios laborales y, en estos casos, el efecto en el cálculo de ISR y PTU y el correlativo ajuste a los impuestos diferidos a la utilidad.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Existe un sistema ERP desde hace varios años que maneja diversos módulos: contabilidad, facturación, compras, tesorería.

La nómina es efectuada por un outsourcing, lo mismo que el sistema de comunicaciones de correos, custodia de base de datos.

Auditoría interna tiene experiencia en revisión de TI y aplica ciertas TAAC y usa ACL, pero requiere asistencia de un CICA; también efectúa revisiones de los resguardos, los prueba y hace simulacros.

ERP también produce información para efectos fiscales, como lo reportes del IVA, información mensual, anticipos, carga de la contabilidad electrónica, etc.

El ERP produce información financiera como la contabilidad, informes, facturación, pagos, tesorería, etc. Los pedidos de los clientes se reciben por internet, automáticamente se verifica el crédito, existencias o la necesidad de hacer pedidos específicos, manejo del inventario (aun cuando este no es completo y se manejan manualmente los registros de almacén), el embarque, facturación, cuenta por cobrar, control de anticipos de los clientes (se pide normalmente un % importante cuando el pedido es específico, mismo que va conectado con el pago al proveedor), cobranza, pagos a terceros como los transportistas, instaladores.

Merka, S.A. de C.V. es una sociedad mexicana establecida desde 19xx con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.

Ingresos en pedidos importantes y sofisticados que requieren de mármoles, granitos, cuarzos especiales, con técnicas especiales de colocación, mecánica de resistencias, terminación, instalación de los ductos de aire acondicionado, eléctrico, internet, etc. en obras que se pueden llevar tiempo y donde se van liberando secciones. En el pasado se facturaba hasta la terminación, pero ahora, de acuerdo a la nueva NIIF, se puede facturar y cobrar conforme se entregan las colocaciones con base en un presupuesto y programa, y el cliente obtiene así el control de la operación. El sistema se conecta con el sistema de pagos a proveedores y ambos se centralizan en la tesorería donde las conciliaciones bancarias son automáticas e instantáneas, sin dejar huellas de su autorización y limpieza de las partidas en tránsito. También produce los estados financieros y especiales para los directivos y para el gobierno corporativo, así como información fiscal relevante en el pago de los impuestos.

### 1334, Beneficios de la auditoría basada en el riesgo

**Merka, S.A.B. de C.V.**

#### **Beneficios de la auditoría basada en el riesgo**

De acuerdo con las guías para el uso de las Normas Internacionales de Auditoría, algunos de los beneficios del enfoque basado en el riesgo se resumen en el anexo siguiente:

| Beneficios                                                                                                            | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Referencia<br>a las<br>secciones<br>en los<br>papeles de<br>trabajo                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Flexibilidad<br/>para fijar el<br/>momento en<br/>que se necesita<br/>realizar el<br/>trabajo de<br/>auditoría</i> | <p>Los procedimientos de evaluación del riesgo a menudo pueden realizarse en un momento previo al del cierre del periodo de la entidad anterior al que era posible antes de que se introdujera la auditoría basada en el riesgo.</p> <p>Dado que los procedimientos de evaluación del riesgo no implican pruebas detalladas sobre transacciones y saldos, estas pueden realizarse perfectamente antes del cierre del periodo, suponiendo que no se anticipen cambios operativos importantes. Ello puede ayudar a equilibrar la carga de trabajo del personal de auditoría a lo largo del periodo y puede dar tiempo al cliente para</p> | <p>1110</p> <p>1120</p> <p>1210</p> <p>1220</p> <p>1230</p> <p>1240</p> <p>1320</p> <p>1330</p> <p>1390</p> <p>1500</p> |

| Beneficios | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Referencia<br>a las<br>secciones<br>en los<br>papeles de<br>trabajo |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
|            | <p>responder a las debilidades identificadas (y comunicadas) en el control interno y a otras peticiones de colaboración antes del inicio de trabajo de campo de auditoría de cierre.</p> <p>Sin embargo, en el caso de que la información financiera intermedia no esté disponible, los procedimientos analíticos de valoración del riesgo pueden tener que ejecutarse en una fecha posterior.</p> |                                                                     |

| Beneficios                                                                          | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Referencia<br>a las<br>secciones<br>en los<br>papeles de<br>trabajo |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <i>Esfuerzo del<br/>equipo de<br/>auditoría<br/>centrado en<br/>áreas clave</i>     | Al comprender dónde pueden ocurrir los riesgos de incorrección material en los estados financieros, el auditor puede dirigir el esfuerzo del equipo de auditoría hacia áreas de alto riesgo y quizá reducir el trabajo en áreas de menor riesgo. Ello ayudará también a asegurar que los recursos de personal de auditoría se usen de manera eficaz. | 1330<br>1390                                                        |
| <i>Procedimientos<br/>de auditoría<br/>centrados en<br/>riesgos<br/>específicos</i> | Los procedimientos de auditoría posteriores se diseñan para responder a los riesgos valorados. En consecuencia, las pruebas de detalle que solo tratan los riesgos en términos generales pueden reducirse de manera importante o, incluso, eliminarse.                                                                                               | 2200                                                                |



| Beneficios                                      | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Referencia<br>a las<br>secciones<br>en los<br>papeles de<br>trabajo |
|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <i>Conocimiento<br/>del control<br/>interno</i> | El conocimiento requerido del control interno facilita al auditor tomar decisiones informadas sobre probar la eficacia operativa del citado control. Las pruebas de controles (algunas de las cuales se pueden requerir solo cada tres años) a menudo darán como resultado que se requiera mucho menos trabajo que al ejecutar pruebas de detalle extensas. | 1220                                                                |

| Beneficios                                                              | Descripción                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Referencia<br>a las<br>secciones<br>en los<br>papeles de<br>trabajo |
|-------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| <i>Comunicación oportuna de cuestiones de interés para la dirección</i> | <p>El mejor conocimiento del control interno puede facilitar al auditor identificar las debilidades de dicho control (como por ejemplo en el entorno de control y controles generales de TI) que no se reconocieron previamente.</p> <p>Comunicar estas debilidades a la dirección oportunamente les facilitará actuar de manera adecuada, lo que les beneficia y puede también ahorrar tiempo al ejecutar la auditoría.</p> | 3700                                                                |

[1335, Identificación de riesgos inherentes al negocio](#)

Merka, S.A.B. de C.V.

Identificar riesgos inherentes

| Contenido del capítulo                                                            | NIA relevantes |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Cómo identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. | 240, 315       |

---

## Generalidades

La identificación del riesgo es el fundamento de la auditoría. Se basa en, y forma parte integral de, los procedimientos del auditor para entender a la entidad y su entorno. Sin un sólido entendimiento de la entidad, el auditor puede pasar por alto ciertos factores de riesgo. Por ejemplo, si las ventas de un cliente estuvieran aumentando, sería importante que el auditor supiera que las ventas de la industria como un todo están realmente en franco declive.

El objetivo de la fase de evaluación del riesgo en la auditoría es identificar fuentes de riesgo, y luego valorar si pudieran resultar en una incorrección material en los estados financieros. Esto da al auditor la información que se necesita para enfocar el esfuerzo de auditoría en áreas donde el riesgo de incorrección material sea el más alto, y lejos de áreas con menos riesgo.

La valoración del riesgo tiene dos partes distintas:

### EJEMPLO:

- Identificación del riesgo (preguntar "qué puede salir mal").
- Valoración del riesgo (determinar la importancia de cada riesgo).

---

El siguiente paso es valorar los riesgos identificados y determinar su importancia para la auditoría de los estados financieros. De nuevo, es preferible valorar los riesgos inherentes antes de considerar cualquier control interno que pudiera mitigar esos riesgos.

La valoración del riesgo implica considerar dos atributos sobre el riesgo:

¿Cuál es la probabilidad de que ocurra una incorrección como resultado del riesgo?

¿Cuál sería la magnitud (impacto monetario) en caso de que el riesgo sí ocurriera?

### **Probabilidad de que ocurra una incorrección**

¿Cuál es la probabilidad de que el riesgo ocurra? El auditor pudiera valorar esta probabilidad simplemente como alta, mediana o baja, o podría asignar

una puntuación numérica, como de 1 a 5.

La puntuación numérica brinda una valoración ligeramente más precisa. Mientras más alta la puntuación, más probable es que ocurra el riesgo.

**Magnitud (impacto monetario) en caso de que el riesgo sí ocurriera**

Si el riesgo ocurriera, ¿cuál sería el impacto monetario? Este juicio necesita valorarse contra un monto monetario especificado, como la importancia relativa de ejecución. En caso contrario, personas distintas (con diferentes montos de importancia relativa en mente) podrían llegar a conclusiones completamente disímiles. Para fines de la auditoría, el monto especificado se relacionaría con lo que constituye una incorrección material para los estados financieros como un todo. Esta valoración puede también puntuarse simplemente como alta, mediana o baja, o asignando **una puntuación numérica, como de 1 a 5. A una puntuación más alta, mayor la magnitud del riesgo.**



| Evento/fuente del riesgo                                                                 | Implicación del factor de riesgo                                                                        | Afirmaciones            |
|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| <b>Riesgos de negocio</b>                                                                |                                                                                                         |                         |
|                                                                                          | ¿Qué áreas de los estados financieros pudieran estar representadas de manera errónea y en qué forma?    | Todas las afirmaciones  |
| Caída de la economía por las elecciones en los EE.UU.                                    | Puede ser difícil recuperar las cuentas por cobrar.                                                     | Valuación               |
| Caída de la economía, por las elecciones en los EE.UU.                                   | Pueden requerirse estimaciones a la baja en el valor del inventario.                                    | Valuación               |
| Conocemos que el encargado del inventario comete errores.                                | Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados/subestimados y posiblemente impacten la valuación. | Valuación               |
| Mal control de inventario.                                                               | Incumplimiento de convenios de deuda.                                                                   | Todas las aseveraciones |
| Los controles globales de TI son débiles en un número de áreas y en accesos inadecuados. | La integridad de los datos puede comprometerse o pueden incluso perderse los datos.                     | Todas las afirmaciones  |
| Se buscan nuevas ventas en otros países y estados de la República.                       | Riesgos de tipo de cambio extranjero en las cuentas por cobrar.                                         | Exactitud               |

|                                                                     |                                                                                             |                                    |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| <b>Presiones</b>                                                    |                                                                                             |                                    |
| Minimizar carga de impuestos, presiones en el control del efectivo. | Sesgo de la dirección en estimaciones (como valuación de inventario) para reducir ingresos. | Integridad, exactitud, existencia  |
| Minimizar carga de impuestos, presiones en el control del efectivo. | Asientos del diario no autorizados o manipulación de estados financieros.                   | Penetrante                         |
| Crecimiento rápido pone presión en financiamiento.                  | Manipulación de estados financieros para evitar que se viole convenio bancario.             | Penetrante, todas las afirmaciones |

|                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                   |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| Bono de vendedores se basa en ventas por encima de ciertas metas.     | Ventas sobrevaluadas para cumplir con metas.                                                                                                                                                                                                                                                                          | Existencia                        |
| Pagar sobornos para obtener contratos.                                | Daño a reputación, gastos sobrestimados, multas acumuladas.                                                                                                                                                                                                                                                           | Integridad, exactitud, existencia |
| <b>Oportunidades</b>                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                   |
| Mal control sobre inventario.                                         | Mercancías robadas del inventario.                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Existencia                        |
| Mal control sobre ventas en efectivo.                                 | Mercancías robadas / efectivo robado.                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Existencia                        |
| Transacciones de partes vinculadas.                                   | Ventas/compras pueden no estar completas, no ser valuadas o reveladas de forma apropiada en los estados financieros.                                                                                                                                                                                                  | Todas las afirmaciones            |
| Importante expansión en el uso de transacciones de partes vinculadas. | <p>Ventas/compras pudieran estar subvaluadas/sobrevaluadas.</p> <p>Saldo con partes vinculadas pueden no ser recuperables.</p> <p>Manipulación de estados financieros puede lograrse transfiriendo saldos "de riesgo" a una parte vinculada. Esto sustituiría un saldo de riesgo con un saldo de parte vinculada.</p> | Valuación                         |
| Baja moral entre trabajadores temporales.                             | Mercancías o efectivo robados.                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Existencia                        |



## 1400 Memorándum de la planificación de la auditoría

### 1410, Memorándum de planificación 2016

#### **Memorándum de planificación**

**Merka, S.A.B. de C.V.**

| <b>Contenido del capítulo</b>                        | <b>NIA aplicables</b> |
|------------------------------------------------------|-----------------------|
| Planificación de la auditoría de estados financieros | 300                   |

| <b>Párrafo #</b> | <b>Objetivos en las NIA</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A12              | El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo. La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, a medida que se desarrolla el plan de auditoría para el encargo. Por ejemplo, la planificación del auditor de los procedimientos de valoración del riesgo tiene lugar al inicio de la auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo. |

## **MEMORANDO DE PLANEACIÓN**

### **INSTRUCCIONES GENERALES**

Preparamos un memorando de planeación de auditoría con el fin de:

- Describir el alcance y la dirección esperada de la intervención de auditoría.
- Resaltar los asuntos significativos identificados durante nuestras actividades de planeación y evaluación de riesgos y resumir nuestra respuesta planeada a esas cuestiones.
- Resaltar los riesgos significativos identificados durante nuestras actividades de planeación y evaluación de riesgos y resumir nuestra respuesta planeada a esos riesgos.
- Resumir nuestra respuesta planeada a los riesgos de representación incorrecta material que no son riesgos significativos.
- Resumir otros hallazgos significativos o asuntos que afectan el compromiso de auditoría. El memorando de planeación de la auditoría también debe incluir conclusiones o cuestiones importantes y los procedimientos de auditoría propuestos para abordarlos.

El memorando de planeación de la auditoría puede incluir (1) toda la información necesaria para comprender las conclusiones o cuestiones importantes o (2) referencias cruzadas, según proceda, a otros documentos de trabajo de apoyo disponibles. El memorando de planeación de la auditoría, junto con cualquier documento con referencias cruzadas, debe ser tan específico como sea necesario en las circunstancias para que un revisor comprenda a fondo las conclusiones o cuestiones importantes.

### **CARACTERÍSTICAS DEL COMPROMISO**

**Resumir las principales características del compromiso y definir nuestro enfoque**

- El marco de información financiera en el que serán preparados los estados financieros.

|                                |                                                                                                                                                  |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Merka,<br>S.A.B.<br>de<br>C.V. | Dictamen de los estados financieros conforme a Normas Internacionales de Auditoría bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

- Cualquier requerimiento de la industria.

Como parte de los requerimientos por parte del Gobierno Federal sobre compra e importación de mármol, se encuentra la entrega anual de estados financieros dictaminados bajo Normas Internacionales de información Financiera (NIIF), así como de otros reportes operativos.

En nuestra revisión analítica preliminar buscamos información pública de otros competidores de la industria del mármol, si existen requerimientos de reporte de industria específicos. Derivado de nuestra búsqueda no identificamos riesgos de la industria que deban ser considerados en nuestra evaluación de riesgos para el ejercicio de 2016.

La coordinación de la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo de auditoría con cualquier revisión de la información financiera intermedia y el efecto en la auditoría de la información obtenida durante dichas revisiones.

### **Asuntos relacionados con los negocios de la entidad, incluyendo su organización, características operativas y estructura de capital**

En la forma 1210 documentamos nuestro entendimiento del negocio. Un evento significativo a resaltar es que en julio de 2016 se anunció la contratación y acuerdos con diferentes empresas del ramo de la construcción, lo que llevará a incrementar sus ventas de manera exponencial.

Incluiremos dentro de nuestra evaluación de riesgo del compromiso este factor y sus respectivas respuestas.

Adicional a lo anterior, no identificamos cambios significativos en la estructura de control interno sobre el reporte financiero y no hemos reportado deficiencias de control significativas respecto a la administración en años anteriores.

No consideramos que existan factores relacionados con el negocio, su organización, su control interno y su operación que modifiquen nuestro alcance de auditoría respecto al año anterior.

## **OBJETIVOS DE REPORTE Y COMUNICACIONES RELACIONADAS**

Resuma los principales objetivos de presentación de informes del compromiso y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.

A continuación, mostramos el calendario de la entidad para la presentación de informes

|                                          |                                                 |
|------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| Procedimientos de planeación             | Septiembre de 2016                              |
| Auditoría a fecha intermedia             | Octubre y noviembre de 2016                     |
| Auditoría a fecha final                  | Enero y febrero de 2016                         |
| Carta de manifestaciones de la gerencia  | Antes de la emisión de los estados financieros. |
| Comunicaciones al Comité de Auditoría    | Abril de 2017                                   |
| Emisión de estados financieros bajo NIIF | Abril de 2017                                   |
| Revisión y emisión de dictamen fiscal    | Mayo de 2017                                    |

## **ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DEL CLIENTE**

Resumen:

Nuestra reciente experiencia con la entidad y los riesgos identificados en relación con nuestro proceso de aceptación y continuidad de clientes

Con base en nuestra experiencia en la última auditoría realizada en 2015, no hemos identificado ningún hecho o circunstancia que nos impida la aceptación y continuidad del servicio de auditoría al cliente.

Nuestra evaluación del riesgo del compromiso fue determinada como importante significativo, derivado de los siguientes riesgos identificados relacionados con la aceptación y continuidad del cliente:

1. Compañía pública en un mercado mexicano.
2. Preparación de la contabilidad de los estados financieros de la entidad bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
3. Auditoría bajo NIAS.

El detalle del análisis, la aprobación de la evaluación del riesgo del compromiso y su aceptación han sido documentos en nuestra auditoría.

Los resultados de nuestras actividades preliminares se basaron en nuestra experiencia en auditorías anteriores y nuestra evaluación sobre la aceptación del cliente documentado, podemos aceptar el compromiso de auditoría 2016 para Merka.

El conocimiento adquirido de Merka es de una entidad con políticas sólidas para el cumplimiento de leyes y reglamentos. Hemos sido auditores desde hace más de 10 años y no hemos identificado en dicho periodo razones que nos hicieran pensar que no deberíamos estar asociados a la entidad. Nuestra más reciente experiencia con el cliente fue el 31 de diciembre de 2015.

El socio es el comisario de la entidad quien participa en todas las juntas de asamblea y Comité de Auditoría. Considera que no existe ninguna razón para no poder continuar sirviendo a Merka como cliente de auditoría.

## **CONCLUSIONES INICIALES SOBRE NUESTRA INDEPENDENCIA**

Resumir los procedimientos realizados para evaluar nuestra independencia y requerimientos relevantes.

Se realizaron los siguientes procedimientos:

- Emitimos una confirmación de independencia, la cual fue presentada al presidente del Comité de Auditoría.
- Cada miembro del equipo del compromiso realizó una confirmación anual de independencia para dar cumplimiento a la política.
- Se evaluó el cumplimiento de los requerimientos de ética y no identificamos algún asunto que nos impida prestar nuestros servicios al realizar los procedimientos arriba mencionados.
- Incluimos las siguientes formas como parte de los requerimientos de independencia para auditorías realizadas de conformidad con las normas de auditoría aplicables

Con base en los procedimientos anteriormente mencionados, concluimos que tanto la firma como los miembros del equipo del compromiso son independientes de Merka.

## **EVALUACIÓN Y RESPUESTA A LOS RIESGOS DEL COMPROMISO**

Documento:

La clasificación del riesgo del compromiso es **importante significativo**.

Los siguientes factores considerados en la evaluación del riesgo del compromiso:

- Merka, S.A.B. de C.V. una sociedad mexicana establecida desde 2010 con socios mexicanos mayoritarios y, últimamente, la inclusión de socios alemanes que pusieron fondos para la operación, cambios de oficina, cambios en la planta, asesoría, etc. y efectúan las asambleas de socios en tiempo y forma.
- Mantienen un gobierno corporativo, con comités de finanzas, auditoría (en el cual participaremos), operación y mercadotecnia, que se reúnen trimestralmente; en cada reunión se preparan minutas en donde se documentan las decisiones.
- Hay un departamento de auditoría interna que revisa las cuentas por cobrar-ventas, inventarios-pagos y nóminas en un *outsourcing*, así como interviene en evaluación y pruebas del ERP y del ambiente circundante.
- El 31 de julio de 2016, Merka emitió un comunicado de prensa donde anunció acuerdos con una de las principales constructoras del país. Se espera que esta transacción sea efectiva a finales del 2016.
- Merka decidió “entrar”, en el mediano plazo, a la Bolsa de Valores de la CNBV, y está en contacto con la casa de bolsa “Valores Felices”, que es el intermediario especializado para llevar a cabo la colocación.
- Se presentó el reporte anual a la bolsa anexando la información financiera, económica y legal correspondiente y una serie de información, como el proyecto, mercado, amenazas, flujos, etc.
- Sus amenazas son tres distribuidores competitivos y agresivos, dependencia de una industria volátil como es la minería, de un mercado de compradores que son constructores con estilos agresivos en cuanto a pactos de precios, anticipos, personal obrero para las colocaciones,

reclamaciones por instalaciones defectuosas, garantías, entre otras. El mercado de menudeo también es muy competitivo pues se ofrecen otros materiales para decoración como cocinas y baños prácticamente prefabricados, uso de maderas tratadas.

- Merka es sensible a la industria de la construcción y esta depende de la economía y de las inversiones del gobierno, las cuales se han afectado por la baja del petróleo, aspectos políticos internos y externos; así mismo, con las recomendaciones del transporte de solo tener un tráiler y no dos, aumentarán los costos de transportación que son altos y especializados dadas las características del mármol, su peso y fragilidad de quebrarse si es mal almacenado, transportado, etc.

Procedimientos planeados para dirigir nuestras pruebas sobre el riesgo del compromiso:

| <b>Riesgo del compromiso identificado</b> | <b>Respuesta de auditoría planeada por los riesgos identificados</b>                                                                                                                        | <b>Referencia</b> |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Compañía pública                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Involucrar a especialistas dentro de la firma en el reporte financiero a la bolsa para la revisión de los estados financieros de Merka.</li> </ul> |                   |

| Riesgo del compromiso identificado                         | Respuesta de auditoría planeada por los riesgos identificados                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Referencia |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Auditoría sujeta a revisión por algún organismo regulador. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Involucrar a un equipo de auditoría con experiencia necesaria para este tipo de auditorías, desde el socio del compromiso, el socio de revisión de calidad, el gerente a cargo y los <i>senior</i> a cargo.</li> <li>• Tanto el equipo del compromiso como el riesgo de la auditoría serán aprobados por un segundo socio.</li> <li>• Merka es una auditoría no integrada, sin embargo, realizaremos procedimientos de control interno en áreas de riesgo significativo.</li> <li>• La importancia relativa de desempeño.</li> </ul> |            |

## MATERIALIDAD E IMPORTANCIA RELATIVA DE DESEMPEÑO (ERROR TOLERABLE)

Resumir lo siguiente relacionado con la materialidad y la materialidad desempeño:

Para compañías públicas la importancia relativa (IR) sea determinada con base en la utilidad antes de impuestos, lo cual fue considerado para la determinación de la importancia relativa de desempeño (IRD).

Realizamos el análisis de la importancia relativa sobre otros *benchmarks*



como el capital contable, los ingresos, el activo circulante y el flujo de operación.

Para la determinación del *benchmark* utilizado se realizó lo siguiente:

Consideramos el factor de decisión de la entidad, el cual está representado por medidas de valuación de los resultados de la entidad, por lo que resulta de suma importancia para los usuarios de la información de Merka y es aprobada por el Consejo de Administración.

Hemos determinado que la utilidad antes de impuestos es el *benchmark* a ser utilizado para el cálculo de la importancia relativa, considerando los siguientes factores:

Durante el ejercicio 2016, la compañía se enfrenta a muchos gastos excepcionales debido a los contratos de construcción, por ejemplo, a bonos por desempeño.

Derivado de nuestro análisis al cierre del ejercicio, consideramos que la materialidad que estamos utilizando para nuestra evaluación de errores identificados y la IRD utilizada para la determinación de las muestras es apropiada para nuestra auditoría.

## **CONSIDERACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE LA ENTIDAD, ACTIVIDADES SIGNIFICATIVAS RECIENTES Y CUESTIONES Y RIESGOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA RELACIONADOS**

Merka está enfocada en atender proyectos constructivos del área comercial, hotelera y residencial, se suma a un sector creciente en actores.

Lo anterior sucede a pesar de que el mármol es un material más caro que la cerámica, madera, mosaico o similares.

Hay otras compañías que operan en esta industria, entre ellas, Mármol del Norte, La Casa del Mármol, Natural Stone, la Casa del Granito y Montemármol. Esta última logró en agosto exportar mármol nacional por primera vez y lo hizo en unión con Mármoles del Tempisque.

Merka, por su parte, es una compañía con 18 años de estar en el negocio de venta e instalación de mármoles y granitos.

Con su planta ubicada en Querétaro, esta empresa, al igual que Mármol Internacional, compran en el exterior todas las piezas.

Merka las trae de 18 países distintos; por su parte, Mármol Internacional lo compra en India, Brasil, África e Italia, dependiendo del tipo de piedra.

“El sector al cual nos enfocamos es el de clase media, que es el de mayor volumen y menos riesgo”, comentó Marco Araya, gerente de Merka.

No obstante, aunque las ventas de este producto han bajado recientemente, el país ya lo exporta.

#### Un lujo en medio de la crisis

El director comercial explicó que los granitos son muy usados en proyectos comerciales, para sobres de cocina y baños. Los mármoles en cambio se instalan más en pisos para hoteles y casas de lujo.

“Tenemos dos tipos de proyectos: los de clase media, cuyos volúmenes son altos y los precios deben ser moderados, y los de lujo, generalmente residenciales, que se han mantenido muy estables”.

Merka reconoce que, si bien ha sido un negocio creciente, en los dos últimos años se ha sentido una merma a razón de una crisis mundial que ha golpeado de manera especial al sector de la construcción.

El 30 de julio de 2016, Merka alcanzó incrementos importantes en ventas debido a contratos con las principales entidades constructoras del país obteniendo un balance en su financiamiento para hacer frente a los compromisos contractuales previamente adquiridos.

### **ESTIMACIONES CONTABLES QUE SON ALTAMENTE DEPENDIENTES DE JUICIOS O SUPUESTOS (INCLUIDOS ESTIMACIONES CONTABLES QUE REPRESENTAN RIESGOS SIGNIFICATIVOS)**

No hay estimaciones contables importantes.

### **INCERTIDUMBRES SIGNIFICATIVAS**

Ninguna identificada adicionalmente a las documentadas anteriormente.

### **OTROS RIESGOS SIGNIFICATIVOS**

Los riesgos significativos están documentados en el papel de trabajo 1322.

### **RIESGOS DE ERRORES MATERIALES QUE NO SON RIESGOS SIGNIFICATIVOS**

Los riesgos de error material están documentados en el plan por cuenta o transacción y revelación documentado en el papel de trabajo 1322.

Nuestra estrategia de auditoría es de confianza en controles debido a que consideramos que la entidad tiene los controles adecuados y suficientes, además, llevaremos a cabo pruebas sustantivas enfocadas a los riesgos detectados en nuestra planeación.

## **CAPACIDAD DE LA ENTIDAD PARA CONTINUAR COMO NEGOCIO EN MARCHA**

Derivado de la revisión analítica preliminar y del análisis de riesgos, identificamos que no existen indicios sobre problemas de negocio en marcha.

## **CONSULTAS DE CONTABILIDAD, AUDITORÍA E INDEPENDENCIA**

Ninguno identificado adicionalmente a los ya documentados.

## **OTROS JUICIOS SIGNIFICATIVOS, CONCLUSIONES SIGNIFICATIVAS O PROBLEMAS QUE SURJAN DE NUESTRAS ACTIVIDADES DE PLANEACIÓN**

Ninguno identificado adicionalmente a los ya documentados.

## **NATURALEZA Y EXTENSIÓN Y CALIDAD DE LOS RECURSOS**

El equipo asignado a Merka tiene experiencia en el compromiso desde hace varios años, lo que ayuda en el conocimiento de las áreas de riesgo.

Las áreas con riesgo significativo serán realizadas por el *senior* a cargo con la supervisión directa del gerente y el socio del compromiso.

Consideramos realizar nuestra revisión preliminar al 30 de septiembre de 2016 por lo que el equipo del compromiso estará trabajando durante octubre y noviembre con la supervisión directa del socio del compromiso. Ha sido planeado que el equipo de auditoría que participe en la etapa preliminar continúe y sea el mismo al final de la auditoría. La administración de la Compañía se encuentra concentrada en dos

ubicaciones a cargo de uno o dos *senior* por cada una de ellas, lo que facilita la supervisión del personal que participa en Merka.

## **USO DE ESPECIALISTAS DE AUDITORÍA**

Ver plan para uso de especialistas externos.

## **ESPECIALISTAS EN TECNOLOGÍA DE INFORMACIÓN (TI)**

Este documento está relacionado con las conversiones entre el socio y especialistas de TI sobre asuntos que son requeridos por la metodología de CCCHT No. 1579B.

**Quiénes participaron en la junta de discusión:** Juana de Arco, socia de TI; Fernando Botargo, socio de auditoría; Miguel Herrera, gerente *senior* de TI y Carlos Ferreti, gerente de auditoría.

**Asuntos discutidos en la junta** – En dicha discusión se tocaron los siguientes puntos:

- Vista general de Merka.
- Complejidad de los sistemas de la entidad (consideramos que los sistemas no son complejos).
- Cambios significativos en el ambiente de TI de Merka.
- Hallazgos en auditorías anteriores.
- Adquisición de aplicaciones de sistemas y cambios de programas.

El detalle de cada uno de los puntos arriba mencionados se documenta en el papel de trabajo 1222.

**Conclusión alcanzada respecto al involucramiento de TI** – Es necesario involucrar al especialista de TI en: i) la revisión de los riesgos asociados con controles generales del computado y ii) en la extracción de datos para las “Pruebas de asientos de diario”.

El especialista se involucrará principalmente en la etapa de planeación, sin embargo, realizará pruebas de actualización sobre los controles generales de la computadora para la etapa de cierre, en la que también se hará la extracción de datos.

Ver papel de trabajo 1222 – Entendimiento y planeación de trabajo sobre el ambiente de TI.

## **PRUEBAS DE ASIENTOS DE DIARIO**

Para efectos de la auditoría de Merka nuestra estrategia es de confianza en el control interno, por lo tanto, realizamos pruebas de diseño e implementación sobre los asientos de diario.

## **CAMBIOS SIGNIFICATIVOS HECHOS SOBRE NUESTRO PLAN INICIAL Y SOBRE NUESTRA ESTRATEGIA DE AUDITORÍA**

No existen situaciones que nos hagan considerar necesario realizar cambios al plan original.

\* \* \* \* \*

### [1420, Comentarios de la administración respecto de las operaciones del año](#)

Merka, S.A.B. de C.V.

Auditoría de estados financieros al 31 de diciembre de 2016

Comentarios de la administración respecto de las operaciones del año

#### **Comentarios de la administración**

##### **Ingresos y cuentas por cobrar**

Durante 2016, las cuentas por cobrar tuvieron un incremento debido al volumen de ventas que corresponde aproximadamente a un 10%.

Adicionalmente, la Compañía incrementó algunas líneas de crédito de sus clientes con mayor antigüedad derivado de la investigación de la administración respecto a la solvencia y liquidez de los mismos, así como a su historial crediticio en el buró de crédito.

El incremento en las líneas de crédito dio como resultado un aumento en las ventas en los últimos tres meses del año en comparación con el año anterior (entre el 15% y 10%, adicional al incremento de volumen que se dio en el año con otros clientes).

En febrero, la Compañía firmó un contrato con “Constru-Italy” (con quien no había tenido relación anteriormente) para remodelar un paquete de centros comerciales. El cliente pagó por anticipado un 20% del total del contrato.

Durante el año, no se ha entregado ninguna cuenta por cobrar a la agencia de cobranza.

### **Cuentas por cobrar a partes relacionadas y transacciones con partes relacionadas**

El 15 de marzo la Compañía otorgó un préstamo a su parte relacionada por \$900,000 con vencimiento a un año, sin pagos fijos, que devengan intereses mensuales a una tasa de interés del 21% anual sobre saldos insolutos. El 15 de noviembre se cobraron \$112,679 más los intereses devengados.

Al 31 de diciembre de 2016, los especialistas externos de la Compañía han preparado un estudio de precios de transferencia para evaluar las transacciones de Merka con sus partes relacionadas. El estudio de precios de transferencia indicó que se encuentra dentro de las condiciones de mercado.

### **Inventario**

Durante 2016 se tuvo un incremento del 34% en los precios de la materia prima. La Compañía continúa con la misma línea para efectos de no modificar la calidad de los artículos; sin embargo, este incremento en la materia prima generó un aumento en el costo de ventas.

### **Activo fijo**

Durante 2016, la Compañía adquirió equipo de transporte y maquinaria y equipo que hasta 2012 se rentaba a la Compañía Máquinas para la Construcción, este movimiento originó que la Compañía disminuyera el gasto por renta de equipo el cual ascendía a \$500,000 y se eliminara la provisión por ese concepto.

En diciembre adquirió, vía arrendamiento financiero, una maquinaria cortadora de mármol por un importe de \$10,000,000.

La Compañía no ha identificado indicios de deterioro en el año.

### **Deuda**

La entidad obtuvo un préstamo de \$8,000,000.

### **[1430, Estrategia global de auditoría](#)**

Merka, S.A.B. de C.V.

Estrategia global de auditoría

| <b>Contenido del capítulo</b>                                                                                       | <b>NIA aplicable</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Esquema de las etapas implicadas en el desarrollo de la planificación y estrategia global del encargo de auditoría. | 300                  |

| <b>Párrafo #</b> | <b>Objetivos en las NIA</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8                | <p>Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Identificará las características del encargo que definen su alcance.</li> <li>(b) Determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir, con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas.</li> <li>(c) Considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.</li> <li>(d) Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.</li> <li>(e) Determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.</li> </ul> |

## Memorándum de estrategia global

Periodo terminado el 31 de diciembre de 2016

### **Alcance**

El alcance de la auditoría no ha cambiado este periodo. La auditoría debe cumplir con la NIA y el marco de referencia de contabilidad de las NIIF. No ha habido cambios en las NIIF que afecten a Merka este año.

### **Cambios en la entidad**

Merka está planeando incrementar su participación en el interior de la República y en el extranjero.

Las ventas por internet están también aumentando y las capacidades de TI de Merka se ampliarán.

Merka tiene una línea de nuevos productos de piedras preciosas. Estaremos alerta sobre los niveles de los márgenes de utilidad de los proveedores a cambio de otorgarles grandes pedidos. También revisaremos los niveles de inventarios adicionales de algunos productos para ser entregados de inmediato cuando se requieran.

### **Riesgo**

Nuestra valoración del riesgo a nivel de los estados financieros es nivel bajo. La dirección no es particularmente sofisticada, pero existe un fuerte compromiso a la competencia; ha introducido un código de ética y, en general, tienen una actitud positiva hacia el control interno.

### **Estrategia global**

Uso del mismo personal de supervisión del periodo anterior y llevar a cabo el encargo en las mismas fechas.

Llevar a cabo nuestros procedimientos de valoración del riesgo al final de agosto. No existen en el presente planes para cambiar ningún sistema operativo y contable que no haga cambiar nuestra estrategia de auditoría.

En nuestra junta de planeación que se llevará a cabo el 18 de octubre, necesitamos:

- Considerar la susceptibilidad de los estados financieros al fraude.
- Enfatizar el uso de escepticismo profesional por parte de nuestro personal.
- Identificar escenarios de fraude por empleados y la dirección.



- Concentrarnos en la identificación de transacciones con partes vinculadas que han crecido y han aumentado nuestras pruebas.

Presenciar los inventarios físicos al final del periodo. No existen procedimientos de control de inventarios perpetuos.

Usar a David (quien tiene el conocimiento de los sistemas de TI) para identificar los riesgos de incorrección material relativos a las ventas por internet y, en su caso, si existen controles internos relevantes para mitigar dichos riesgos. Él también valorará los controles generales de TI.

Socio de la auditoría: Alejandro Castelar

Fecha: 20 de octubre de 2016

## 2100 Balanza ajustada definitiva

## 2110 Balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016

**2110**

**Objetivo:** En este papel de trabajo se han incluido los ajustes aceptados por la Compañía durante la auditoría para obtener la balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016.

| Núm. Cta. | Nombre de cuenta                         | Agrupación en estados financieros        | 2016         | Ajustes y reclasificaciones |        | Saldo Final<br>2016 | 2015        | ÍNDICE |
|-----------|------------------------------------------|------------------------------------------|--------------|-----------------------------|--------|---------------------|-------------|--------|
|           |                                          |                                          |              | D                           | H      |                     |             |        |
| 3000 001  | Fondo fijo Dirección General             | Efectivo                                 | 2,500        |                             |        | 2,500               | 2,500       | 4100   |
| 3000 002  | Fondo fijo Compras                       | Efectivo                                 | 10,000       |                             |        | 10,000              | 12,494      |        |
| 3000 003  | Banavimus                                | Efectivo                                 | 786,243      | 498,037                     |        | 288,206             | 683,798     |        |
| 3000 004  | Bancomer                                 | Efectivo                                 | 672,894      |                             |        | 672,894             | 673,944     |        |
| 3000 005  | Santander                                | Efectivo                                 | 8,647,714    |                             |        | 8,647,714           | 9,777,777   |        |
| 3100 001  | Clientes                                 | Cuentas por cobrar a clientes, neto      | 5,932,625    |                             |        | 5,932,625           | 5,301,050   | 4200   |
| 3100 002  | Deudores diversos                        | Otras cuentas por cobrar                 | 1,551,141    |                             |        | 1,551,141           | 1,875,991   |        |
| 3100 003  | Cuentas por cobrar a partes relacionadas | Cuentas por cobrar a partes relacionadas | 1,390,109    |                             |        | 1,390,109           | 602,788     |        |
| 3100 004  | Estimación para cuentas de cobro dudoso  | Cuentas por cobrar a clientes, neto      | (197,839)    |                             |        | (251,309)           | (105,346)   |        |
| 3200 001  | Inventario de materia prima              | Inventarios, neto                        | 2,346,285    | 19,800                      | 53,470 | 2,366,065           | 1,741,852   | 4300   |
| 3200 002  | Inventario de producción en proceso      | Inventarios, neto                        | 902,226      |                             |        | 902,226             | 875,265     |        |
| 3200 003  | Inventario de productos terminados       | Inventarios, neto                        | 1,449,977    |                             |        | 1,449,977           | 1,124,225   |        |
| 3200 004  | Estimación para inv. obsoleto            | Inventarios, neto                        | (268,500)    |                             | 19,500 | (288,000)           | (265,000)   |        |
| 3300 001  | IVA acreditable                          | Otras cuentas por cobrar                 | 246,387      |                             |        | 246,387             | 380,954     | 4500   |
| 3300 002  | Seguros pagados por anticipado           | Gastos pagados por anticipado            | 1,611,160    |                             |        | 1,611,160           | 349,252     | 4600   |
| 3300 003  | Depósitos en garantía                    | Depósitos en garantía                    | 918,236      |                             |        | 918,236             | 918,236     |        |
| 3500 001  | Terreno                                  | Propiedad, planta y equipo               | 4,756,592    |                             |        | 4,756,592           | -           | 4800   |
| 3500 002  | Mejoras a propiedades arrendadas         | Propiedad, planta y equipo               | 2,124,670    |                             |        | 2,124,670           | 2,124,670   |        |
| 3500 003  | Maquinaria y equipo                      | Propiedad, planta y equipo               | 11,756,020   |                             |        | 11,756,020          | 1,485,246   |        |
| 3500 004  | Equipo de oficina                        | Propiedad, planta y equipo               | 743,144      |                             |        | 743,144             | 594,080     |        |
| 3500 005  | Equipo de transporte                     | Propiedad, planta y equipo               | 793,932      |                             |        | 793,932             | 638,470     |        |
| 3500 006  | Equipo de cómputo                        | Propiedad, planta y equipo               | 858,072      |                             |        | 858,072             | 731,713     |        |
| 3500 007  | Depreciación Acum. Edificio              | Propiedad, planta y equipo               | (433,787)    |                             |        | (433,787)           | (327,553)   |        |
| 3500 008  | Depreciación Acum. Maquinaria y eqo.     | Propiedad, planta y equipo               | (629,038)    |                             |        | (629,038)           | (467,540)   |        |
| 3500 009  | Depreciación Acum. Eqp. oficina          | Propiedad, planta y equipo               | (247,553)    |                             |        | (247,553)           | (183,379)   |        |
| 3500 010  | Depreciación Acum. Eqp. transporte       | Propiedad, planta y equipo               | (647,714)    |                             |        | (647,714)           | (476,737)   |        |
| 3500 011  | Depreciación Acum. Eqp. de cómputo       | Propiedad, planta y equipo               | (769,621)    | 31,591                      |        | (738,030)           | (676,893)   |        |
| 3800 001  | Credito mercantil                        | Credito mercantil                        | 213,443      |                             |        | 213,443             | 213,443     | 4900   |
| 2000 001  | Proveedores                              | Cuentas por pagar                        | (1,080,422)  |                             | 19,800 | (1,100,222)         | (1,396,300) | 4900   |
| 2000 002  | Préstamos bancarios                      | Deuda con instituciones financieras      | (10,000,000) |                             |        | (10,000,000)        | -           |        |
| 2000 003  | Arrendamiento financiero                 | Arrendamiento financiero                 | (8,000,000)  |                             |        | (8,000,000)         | -           |        |
| 2000 004  | Acreedores diversos                      | Cuentas por pagar                        | (59,440)     |                             |        | (59,440)            | (49,327)    |        |
| 2000 005  | Cuentas por pagar a partes relacionadas  | Cuentas por pagar a partes relacionadas  | (538,450)    | 498,037                     |        | (40,413)            | (709,810)   |        |

|      |     |                                         |                                             |              |        |         |              |              |   |
|------|-----|-----------------------------------------|---------------------------------------------|--------------|--------|---------|--------------|--------------|---|
| 2000 | 006 | Anticipo de clientes                    | Anticipos de clientes                       | (587,427)    |        |         | (587,427)    | (956,501)    | ↓ |
| 2000 | 007 | Gastos acumulados                       | Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | (401,993)    |        |         | (401,993)    | (873,000)    | ↓ |
| 2000 | 008 | Otros impuestos por pagar               | Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | (531,163)    |        |         | (531,163)    | (419,574)    | ↓ |
| 2000 | 009 | Impuesto sobre la Renta                 | Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | (317,953)    |        |         | (317,953)    | (134,349)    | ↓ |
| 2000 | 010 | IVA trasladado                          | Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | (945,220)    |        |         | (945,220)    | (816,168)    | ↓ |
| 2000 | 011 | PTU por pagar                           | Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | (614,838)    |        |         | (614,838)    | (473,032)    | ↓ |
| 2000 | 012 | ISR Diferido                            | Impuesto a la utilidad diferido             | (648,601)    |        |         | (648,601)    | (807,305)    | ↓ |
| 3000 | 000 | Capital social                          | Capital social                              | (4,075,000)  |        | 925,000 | (5,000,000)  | (4,075,000)  | ↓ |
| 3000 | 001 | Resultados de ejercicios anteriores     | Resultados acumulados                       | (11,535,469) |        |         | (10,614,469) | (6,723,414)  | ↓ |
| 4000 | 000 | Ventas                                  | Ingresos                                    | (69,455,502) |        |         | (69,455,502) | (63,846,782) | ↓ |
| 4000 | 001 | Descuentos sobre ventas                 | Ingresos                                    | 1,954,450    |        |         | 1,954,450    | 1,732,610    | ↓ |
| 5000 | 001 | Costo de ventas                         | Costo de ventas                             | 17,639,813   |        |         | 17,639,813   | 14,008,855   | ↓ |
| 5000 | 002 | Sueldos y salarios directos             | Costo de ventas                             | 12,634,596   |        |         | 12,634,596   | 14,146,886   | ↓ |
| 6000 | 001 | Sueldos y salarios indirectos           | Gastos generales                            | 4,746,984    |        |         | 4,746,984    | 4,272,694    | ↓ |
| 6000 | 002 | Catálogo nuevos productos               | Gastos generales                            | 1,471,364    |        |         | 1,471,364    | 961,886      | ↓ |
| 6000 | 003 | Comisiones por TC                       | Gastos generales                            | 537,556      |        |         | 537,556      | 808,295      | ↓ |
| 6000 | 004 | Seminarios y convenciones ventas        | Gastos generales                            | 659,592      |        |         | 659,592      | 993,363      | ↓ |
| 6000 | 005 | Gastos no deducibles                    | Gastos generales                            | 10,390       |        |         | 10,390       | 14,302       | ↓ |
| 6000 | 006 | Energía y servicios                     | Gastos generales                            | 2,849,010    |        |         | 2,849,010    | 2,389,599    | ↓ |
| 6000 | 007 | Telefonia oficina y ventas              | Gastos generales                            | 822,127      |        |         | 822,127      | 777,808      | ↓ |
| 6000 | 008 | Mantenimiento                           | Gastos generales                            | 1,825,140    |        |         | 1,825,140    | 1,565,449    | ↓ |
| 6000 | 009 | Suministros de limpieza                 | Gastos generales                            | 710,216      |        |         | 710,216      | 598,385      | ↓ |
| 6000 | 010 | Papelaria y artículos de escritorio     | Gastos generales                            | 238,775      |        |         | 238,775      | 210,907      | ↓ |
| 6000 | 011 | Gastos de automóviles                   | Gastos generales                            | 781,761      |        |         | 781,761      | 931,063      | ↓ |
| 6000 | 012 | Correo y mensajería                     | Gastos generales                            | 995,044      |        |         | 995,044      | 930,846      | ↓ |
| 6000 | 013 | Internet                                | Gastos generales                            | 1,152,576    |        |         | 1,152,576    | 890,670      | ↓ |
| 6000 | 014 | Gastos de viaje                         | Gastos generales                            | 692,010      |        |         | 692,010      | 509,229      | ↓ |
| 6000 | 015 | Honorarios y gastos                     | Gastos generales                            | 179,036      |        |         | 179,036      | 107,750      | ↓ |
| 6000 | 016 | Pasajes y estacionamientos              | Gastos generales                            | 38,171       |        |         | 38,171       | 36,617       | ↓ |
| 6000 | 017 | Publicidad y promoción                  | Gastos generales                            | 692,759      |        |         | 692,759      | 713,871      | ↓ |
| 6000 | 018 | Rentas                                  | Gastos generales                            | 4,365,570    |        |         | 4,365,570    | 4,794,713    | ↓ |
| 6000 | 019 | Mantenimiento equipo                    | Gastos generales                            | 698,218      |        |         | 698,218      | 544,605      | ↓ |
| 6000 | 020 | Seguros y fianzas                       | Gastos generales                            | 944,807      |        |         | 944,807      | 657,110      | ↓ |
| 6000 | 021 | IMRS                                    | Gastos generales                            | 3,130,234    |        |         | 3,130,234    | 2,506,382    | ↓ |
| 6000 | 022 | Informant                               | Gastos generales                            | 209,624      |        |         | 209,624      | 200,729      | ↓ |
| 6000 | 023 | 2.5% Nóminas                            | Gastos generales                            | 434,589      |        |         | 434,589      | 393,617      | ↓ |
| 6000 | 024 | Depreciación                            | Gastos generales                            | 605,462      |        | 31,591  | 573,871      | 688,297      | ↓ |
| 6000 | 025 | Amortización                            | Gastos generales                            | 36,075       |        |         | 36,075       | 36,075       | ↓ |
| 6000 | 026 | Estimación para cuentas de cobro dudoso | Gastos generales                            | 92,593       | 53,470 |         | 3,66,060     | 43,497       | ↓ |
| 6000 | 027 | Estimación para inv. obsoleto           | Gastos generales                            | 3,500        | 18,500 |         | 23,000       | 5,000        | ↓ |
| 6000 | 028 | Gastos financieros                      | Intereses a cargo                           | 168,862      |        |         | 168,862      | 103,974      | ↓ |
| 6000 | 029 | PTU                                     | Gastos generales                            | 614,838      |        |         | 614,838      | 473,032      | ↓ |
| 6000 | 030 | ISR Diferido                            | Impuesto a la utilidad                      | (648,601)    |        |         | (648,601)    | (807,305)    | ↓ |

|      |     |                              |                        |              |              |              |              |              |  |
|------|-----|------------------------------|------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--|
| 6000 | 031 | ISR Corriente                | Impuesto a la utilidad | 1,607,418    |              |              | 1,607,418    | 1,072,839    |  |
|      |     |                              |                        | -            |              |              | -            | -            |  |
|      |     |                              |                        |              | 1,547,398.00 | 1,547,398.00 |              |              |  |
|      |     | Total activo                 |                        | 44,609,319   |              |              | 44,089,703   | 32,449,835   |  |
|      |     | Total pasivo                 |                        | (23,370,507) |              |              | (23,370,507) | (6,835,366)  |  |
|      |     | Total capital sin resultados |                        | (15,614,469) |              |              | (15,614,469) | (10,798,414) |  |
|      |     | Total resultados             |                        | (5,264,343)  |              |              | (5,222,964)  | (4,816,055)  |  |
|      |     |                              |                        | -            |              |              | -            | -            |  |
|      |     | Utilidad antes de impuestos  |                        | (7,521,362)  |              |              | (7,479,988)  | (6,698,655)  |  |
|      |     | Impuestos                    |                        | 2,257,019    |              |              | 2,257,019    | 1,882,600    |  |
|      |     | Utilidad del ejercicio       |                        | (5,264,343)  |              |              | (5,222,964)  | (4,816,055)  |  |

## 2200 Procedimientos analíticos de cierre

## 2210, Revisión analítica final Merka Dic. 2016

## Resumen de hallazgos durante los procedimientos analíticos de cierre

### Resumen de hallazgos durante los procedimientos analíticos de cierre

#### Merka, S.A.B. de C.V.

##### Trabajo realizado:

Comparamos los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2016 y 2015 de Merka con la finalidad de corroborar nuestras conclusiones formadas durante la auditoría.

##### Resumen de hallazgos principales:

No identificamos algún hallazgo adicional a los identificados mediante nuestros procedimientos de auditoría.

No identificamos fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados por un monto significativo.

## 2210.1, Estado de posición financiera

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Análisis de variaciones

2210.1

Las conclusiones alcanzadas derivadas de nuestros procedimientos analíticos diseñados y aplicados corroboran nuestras conclusiones alcanzadas durante la auditoría de Merka.

| Estado de posición financiera                                          | ÍNDICE DE REVISIÓN | Periodo actual      | Periodo anterior    | Periodo actual vs. Periodo anterior |    |                     | Marcas    |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------|---------------------|-------------------------------------|----|---------------------|-----------|
|                                                                        |                    | 31/12/16            | 31/12/15            | Diferencia                          | %  | Investigar          |           |
| Marca                                                                  |                    | (a)                 | (b)                 |                                     |    |                     |           |
| Ingres débiles como montos positivos y créditos como montos negativos. |                    |                     |                     |                                     |    |                     |           |
| Efectivo                                                               | 6110               | 9,621,316           | 1,948,513           | 393.8%                              | SI | 7,672,803           | (e)       |
| Cuentas por cobrar (neto)                                              | 6210               | 5,681,316           | 4,995,804           | 13.7%                               | NO | 685,512             |           |
| Deudores diversos                                                      |                    | 1,551,141           | 1,375,991           | 12.7%                               | NO | 175,150             |           |
| Cuentas por cobrar a partes relacionadas                               |                    | 1,390,109           | 602,788             | 130.6%                              | SI | 787,321             | (d)       |
| IVA acreditable                                                        |                    | 246,352             | 380,054             | 35.3%                               | NO | (134,672)           |           |
| Total de cuentas por cobrar                                            | ↓                  | 8,868,948           | 7,355,537           |                                     |    |                     |           |
| Almacén de materia prima                                               | 6310               | 2,366,085           | 1,741,852           | 35.8%                               | SI | 624,233             | (e)       |
| Producción en proceso                                                  |                    | 992,225             | 875,255             | 13.4%                               | NO | 116,961             |           |
| Productos terminados                                                   |                    | 1,448,977           | 1,124,225           | 29.0%                               | SI | 325,752             | (g) y (h) |
| Estimación de inventarios                                              | ↓                  | (288,000)           | (265,000)           | 8.7%                                | NO | (23,000)            |           |
| <b>TOTAL ACTIVOS CIRCULANTES</b>                                       |                    | <b>23,010,552</b>   | <b>12,780,392</b>   | <b>80.0%</b>                        |    | <b>10,230,160</b>   |           |
| Seguros pagados por anticipado                                         | 4310               | 1,611,160           | 349,252             | 361.3%                              | SI | 1,261,908           | (f)       |
| Depósitos en garantía                                                  | 4610               | 918,236             | 918,236             | -                                   |    | -                   |           |
| Propiedad, planta y equipo (neto)                                      | 4510               | 18,336,312          | 8,188,512           | 123.9%                              | NO | 10,147,800          | (g) y (h) |
| Crédito mercantil                                                      | 4610               | 213,443             | 213,443             | -                                   | NO | -                   |           |
| <b>ACTIVOS TOTALES</b>                                                 |                    | <b>44,089,703</b>   | <b>22,449,835</b>   | <b>96.4%</b>                        |    | <b>21,639,868</b>   |           |
| Cuentas por pagar a proveedores                                        | 5110               | (1,100,222)         | (1,396,300)         | 21.2%                               | SI | 296,078             |           |
| Cuentas por pagar a acreedores                                         |                    | (59,440)            | (45,327)            |                                     |    |                     |           |
| Cuentas por pagar a partes relacionadas                                |                    | (40,413)            | (709,810)           | 94.3%                               | NO | 669,397             |           |
| Anticipos de clientes                                                  |                    | (587,427)           | (956,501)           | 38.6%                               | SI | 369,074             |           |
| Impuestos a la utilidad por pagar                                      | 5210               | (317,953)           | (334,349)           | 4.9%                                | NO | 16,396              |           |
| Provisiones y otras cuentas por pagar                                  | 5210               | (2,497,214)         | (2,981,774)         | 3.3%                                | NO | 84,560              |           |
| Cuentas por pagar por arrendamiento financiero                         | 5110               | (10,000,000)        | -                   | -                                   | SI | -                   | (g) y (h) |
| Préstamos bancarios                                                    |                    | (8,000,000)         | -                   | -                                   | SI | -                   | (e)       |
| Impuestos a la utilidad diferidos                                      |                    | (949,601)           | (807,305)           | 19.5%                               | NO | 157,704             |           |
| <b>PASIVOS TOTALES</b>                                                 |                    | <b>(23,292,278)</b> | <b>(6,835,366)</b>  | <b>240.2%</b>                       |    | <b>(16,416,904)</b> |           |
| Capital social                                                         | 6110               | (5,000,000)         | (4,075,000)         | 22.7%                               |    | (925,000)           |           |
| Resultados de ejercicios anteriores                                    |                    | (10,614,469)        | (11,539,469)        | 8.0%                                | NO | 925,000             |           |
| Resultados del ejercicio                                               |                    | (5,222,964)         | -                   | -                                   | SI | (5,222,964)         |           |
| <b>CAPITAL TOTAL</b>                                                   |                    | <b>(20,837,433)</b> | <b>(15,614,469)</b> | <b>33.4%</b>                        |    | <b>(5,222,964)</b>  |           |
| <b>TOTAL PASIVOS Y CAPITAL</b>                                         |                    | <b>44,089,703</b>   | <b>22,449,835</b>   | <b>96.4%</b>                        |    | <b>21,639,868</b>   |           |

- (a) Datos obtenidos de la balanza de la Compañía al 31-Dic-2016.  
(b) Datos obtenidos de los estados financieros auditado de la compañía al 31-Dic-2015.  
(c) Préstamos obtenidos para futuras inversiones de CAPEX (activos fijos).  
(d) El incremento en esta cuenta se debe a un préstamo otorgado a su parte relacionada por un monto de \$900,000 de los cuales se han cobrado \$112,679.  
(e) Esta variación corresponde al incremento del 34% en los precios de la materia prima para este año.  
(f) El incremento se debe principalmente a la adquisición de un seguro contra incendio contratado por la Compañía por \$1,492,759. En años anteriores no había contratado un seguro de esta naturaleza.  
(g) Adquisición de activo fijo en arrendamiento financiero.  
(h) Incremento en ventas y costos de ventas de acuerdo a nuestra revisión analítica preliminar, revisión de incrementos y tendencias y revisión sustantiva.

|                     |         |            |
|---------------------|---------|------------|
| ELABORÓ:<br>REVISÓ: | INICIAL | FECHA      |
|                     | SC      | 29/02/2017 |
|                     | AC      | 29/02/2017 |

## 2210.2, Estado de resultados

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Análisis de variaciones

2210.2

| Análisis de variaciones                                                  |                    |                |                 |                  |                 |                                      |    |             |        |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------|-----------------|------------------|-----------------|--------------------------------------|----|-------------|--------|
| Resultados                                                               | ÍNDICE DE REVISIÓN | Periodo actual | Relación con el | Periodo anterior | Relación con el | Periodo actual vs. Periodo anterior: |    |             | Marcas |
|                                                                          |                    | 31/12/16       | Ingreso         | 31/12/15         | Ingreso         | Diferencia                           | %  | Investigar  |        |
| Marca                                                                    |                    | (a)            |                 | (b)              |                 |                                      |    | Moneda      |        |
| Ingresar débitos como montos positivos y créditos como montos negativos. |                    |                |                 |                  |                 |                                      |    |             |        |
| Ventas (netas)                                                           | 7110               | (67,505,052)   | 100%            | (62,114,172)     | 100%            | 8.7%                                 | SI | (5,390,880) | (i)    |
| Costo de ventas                                                          | 7210               | 30,274,407     | -45%            | 28,155,741       | -45%            | 7.5%                                 | SI | 2,118,666   | .      |
| UTILIDAD BRUTA                                                           |                    | -37,230,645    | 55%             | -33,958,431      | 55%             | 9.6%                                 |    | (3,272,214) |        |
| Gastos de operación                                                      | 7310               | 29,561,800     | -44%            | 27,155,802       | -44%            | 8.9%                                 | NO | 2,425,998   |        |
| UTILIDAD OPERATIVA                                                       |                    | -7,668,845     | 11%             | -6,802,629       | 11%             | 12.4%                                |    | (846,216)   |        |
| Gastos financieros, neto                                                 |                    | 168,862        | 0%              | 103,974          | 0%              | 62.4%                                | SI | 64,888      |        |
| UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS                                              |                    | -7,479,363     | 11%             | -6,698,655       | 11%             | 11.7%                                |    | (781,328)   |        |
| ISR Diferido                                                             |                    | 649,601        | -1%             | 808,761          | -1%             | 19.8%                                | NO | (160,160)   |        |
| ISR Corriente                                                            |                    | 1,607,418      | -2%             | 1,072,839        | -2%             | 49.8%                                | NO | 534,579     |        |
| UTILIDAD DESPUÉS DE IMPUESTOS                                            |                    | (5,222,964)    | 8%              | (4,816,055)      | 8%              | 8.4%                                 |    | (406,909)   |        |

## 2300 Informe de auditoría

## 2310, Nuevo informe del auditor

**Merka S.A. de C.V.**

**Auditoría de estados financieros al 31 de diciembre de 2016**

### **Efectos en el nuevo dictamen del auditor**

En enero de 2015, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) emitió una nueva Norma Internacional de Auditoría aplicable al reporte o informe del auditor externo de estados financieros (NIA 701). La norma es aplicable a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Este nuevo tema es complejo e interesante por lo que debemos dedicarle una buena cantidad de horas en su estudio, análisis y aplicación, para Merka. Entendemos que para Merka permitirá que los usuarios de su informe, y de la información financiera a la que se refiere este, incrementen su confianza en la auditoría externa y en los productos derivados y que se aumente la transparencia y el valor informativo del reporte.

Realizaremos una auditoría con diligencia y cuidado profesional y aplicaremos de manera certera nuestro juicio profesional, además de mantener una actitud de escepticismo profesional durante todo el trabajo y cumplir cabalmente con los aspectos de independencia y otros requisitos éticos que nos son aplicables y con la norma de calidad correspondiente, según lo declarará con más detalle en su informe, a partir de ahora.

Es de esperarse que con esta norma se genere un informe del auditor que logre incrementar la confianza de los usuarios en la auditoría externa practicada a los estados financieros y que se aumente la transparencia y el valor del informe; además de que se mejore la comunicación entre los inversionistas, otros interesados y el auditor; así como entre este y el gobierno de la entidad.

Con la entrada en vigor de esta norma debemos considerar que, con base en la evidencia obtenida, si existe o no incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; a) evalúa la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros; b) comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el alcance y el momento de realización de la auditoría y hallazgos significativos identificados; c) indica que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinó las que han sido más significativas en la auditoría del periodo actual y son, por lo tanto, las Cuestiones Clave de la Auditoría.



Informe de los auditores independientes al Consejo de Administración y Accionistas de Merka S.A. de C.V.

### Opinión

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de Merka S.A.B. de C.V. (la Entidad), que comprenden los estados de situación financiera al 31 de diciembre de 2016 y 2015, los estados de resultado integral, los estados de cambios en el capital contable y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los años que terminaron en esas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Entidad al 31 de diciembre de 2016 y 2015, así como su desempeño financiero y flujos de efectivo correspondientes a los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

### Fundamentos de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestras auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se explican más ampliamente en la sección de "Responsabilidades del auditor" en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Entidad y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) y con el Código de Ética emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Código de Ética del IMCP). Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

### Reconocimiento de Ingresos por construcción

Identificamos que existe un riesgo en el reconocimiento de ingresos, asociado a los sobrecostos registrados incorporados en el avance de obra por las siguientes razones: a) que representen trabajos no autorizados

por los clientes o que no se tenga la documentación adecuada para su inclusión en el ingreso o su posible recuperabilidad, b) que se incluyan sobrecostos valuados a precios diferentes a los acordados o c) que tengan asignados márgenes de utilidad cuando solo sea recuperable su costo.

Nuestra revisión comprendió pruebas de detalle enfocadas a los importes de sobrecostos, revisando que la documentación de los sobrecostos incluyera aquella que soportara la ocurrencia y validez del ingreso, así mismo, revisamos los catálogos de precios acordados y que, en su caso, estuvieran aprobados los costos incurridos por parte del cliente. Adicionalmente, debido a la naturaleza del riesgo, incluimos procedimientos enfocados a revisar la tendencia de reconocimiento de ingresos de ciertos proyectos para atender ciertas consideraciones adicionales. Los resultados de nuestros procedimientos de auditoría fueron razonables.

#### **Otra información**

La administración de la Entidad es responsable por la otra información. La otra información comprenderá la información que será incorporada en el Reporte Anual que la Entidad está obligada a preparar conforme al Artículo 33 Fracción I, inciso b) del Título Cuarto, Capítulo Primero de las Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Emisoras y a otros Participantes del Mercado de Valores en México y al Instructivo que acompaña esas disposiciones (las Disposiciones). Se espera que el Reporte Anual esté disponible para nuestra lectura después de la fecha de este informe de auditoría.

Nuestra opinión de los estados financieros no cubrirá la otra información y nosotros no expresaremos ninguna forma de seguridad sobre ella.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad será leer el Reporte Anual, cuando esté disponible, y cuando lo hagamos considerar si la otra información ahí contenida es inconsistente en forma material con los estados financieros consolidados o nuestro conocimiento obtenido durante la auditoría, o que parezca contener un error material. Cuando leamos el Reporte Anual emitiremos la leyenda sobre la lectura del informe anual, requerida en el Artículo 33 Fracción I, inciso b) numeral 1.2 de las Disposiciones.

#### **Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la Entidad en relación con los estados financieros**

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la administración considere necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de error material, debido a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la administración es responsable de la evaluación de la capacidad de la Entidad de continuar en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Entidad en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, excepto si la administración tiene intención de liquidar la Entidad o detener sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la Entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Entidad.

#### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte un error material cuando existe. Los errores pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyen en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría ejecutada de conformidad con las NIA, ejercemos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Nosotros también:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de incorrección material de los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos, y obtuvimos evidencia de auditoría que es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debido a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a un error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionalmente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la Entidad.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la Administración, de la norma contable de empresa en funcionamiento y, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.



- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos relevantes de un modo que logran la presentación razonable.

Comunicamos a los responsables del gobierno de la Entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de la realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa en el control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la Entidad una declaración de que hemos cumplido con los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar nuestra independencia, y en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicaciones con los responsables del gobierno de la Entidad, determinamos que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de auditoría. Describimos esas cuestiones en este informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque razonablemente cabe esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.



C. P. C. Alfonso Castelar Mendoza

Ciudad de México, México

22 de abril de 2017

## 2320, Estados financieros básicos - valores

### Estados de posición financiera



**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Estados de posición financiera**  
**Al 31 de diciembre de 2016 y 2015**  
**(En miles de pesos)**

|                                             | 2016              | 2015              |
|---------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Activos</b>                              |                   |                   |
| <i>Activo circulante</i>                    |                   |                   |
| Efectivo                                    | 9,621,316         | 1,948,513         |
| Cuentas por cobrar a clientes, neto         | 5,681,316         | 4,995,804         |
| Cuentas por cobrar a partes relacionadas    | 1,390,109         | 602,788           |
| Otras cuentas por cobrar                    | 1,797,523         | 1,756,945         |
| Inventarios, neto                           | 4,520,288         | 3,476,342         |
| Gastos pagados por anticipado               | 1,611,160         | 349,252           |
| <b>Total de activo circulante</b>           | <b>24,621,712</b> | <b>13,129,644</b> |
| <i>Activo a largo plazo</i>                 |                   |                   |
| Propiedad, planta y equipo                  | 18,336,312        | 8,188,512         |
| Depósitos en garantía                       | 918,236           | 918,236           |
| Crédito mercantil                           | 213,443           | 213,443           |
| <b>Total de activo a largo plazo</b>        | <b>19,467,991</b> | <b>9,320,191</b>  |
| <b>Total activos</b>                        | <b>44,089,703</b> | <b>22,449,835</b> |
| <b>Pasivos y capital contable</b>           |                   |                   |
| <i>Pasivo circulante</i>                    |                   |                   |
| Cuentas por pagar                           | 1,159,662         | 1,445,627         |
| Cuentas por pagar a partes relacionadas     | 40,413            | 709,810           |
| Anticipos de clientes                       | 587,427           | 956,501           |
| Gastos acumulados y otras cuentas por pagar | 2,815,167         | 2,916,123         |
| <b>Total de pasivo circulante</b>           | <b>4,602,669</b>  | <b>6,028,061</b>  |
| <i>Pasivo a largo plazo</i>                 |                   |                   |
| Pasivo por arrendamiento financiero         | 8,000,000         |                   |
| Impuesto a la utilidad diferido             | 10,000,000        |                   |
|                                             | 649,601           | 807,305           |
| <b>Total de pasivo a largo plazo</b>        | <b>18,649,601</b> | <b>807,305</b>    |
| <b>Total de pasivo</b>                      | <b>23,252,270</b> | <b>6,835,366</b>  |
| <i>Capital contable</i>                     |                   |                   |
| Capital social                              | 5,000,000         | 4,075,000         |
| Utilidades retenidas                        | 15,837,433        | 11,539,469        |
| <b>Total de capital contable</b>            | <b>20,837,433</b> | <b>15,614,469</b> |
| <b>Total pasivo y capital contable</b>      | <b>44,089,703</b> | <b>22,449,835</b> |

## [Estados de resultados](#)

**Merka, S.A.B. de C.V.****Estados de resultados****Por los años que terminaron el 31 de diciembre de 2016 y 2015****(En miles de pesos)**

|                                           | 2016                    | 2015                    |
|-------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Ingresos                                  | 67,505,052              | 62,114,172              |
| Costo de ventas                           | <u>30,274,407</u>       | <u>28,155,741</u>       |
| Utilidad bruta                            | 37,230,645              | 33,958,431              |
| Gastos generales                          | <u>29,581,800</u>       | <u>27,155,802</u>       |
| Utilidad de operación                     | 7,648,845               | 6,802,629               |
| Intereses a cargo                         | 168,862                 | 103,974                 |
| Utilidad antes de impuestos a la utilidad | <u>7,479,983</u>        | <u>6,698,655</u>        |
| Impuestos a la utilidad                   | <u>2,257,019</u>        | <u>1,882,600</u>        |
| Utilidad del año                          | <u><b>5,222,964</b></u> | <u><b>4,816,055</b></u> |
| Utilidad por acción                       | 522.30                  | 481.61                  |
| Número de acciones                        | 10,000                  | 10,000                  |

## Estado de cambios en el capital contable

**Merka, S.A.B. de C.V.****Estado de cambios en el capital contable****Por los años que terminaron el 31 de diciembre de 2016 y 2015****(En miles de pesos)**

|                                   | Capital social          | Resultados acumulados    | Total                    |
|-----------------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Saldos al 1 de enero de 2015      | 4,075,000               | 6,723,414                | 10,798,414               |
| Resultado del ejercicio           |                         | <u>4,816,055</u>         | <u>4,816,055</u>         |
| Saldos al 31 de diciembre de 2015 | <u>4,075,000</u>        | <u>11,539,469</u>        | <u>15,614,469</u>        |
| Dividendos distribuidos           |                         | -925,000                 | -925,000                 |
| Aportación de capital             | 925,000                 |                          | 925,000                  |
| Resultado del ejercicio           |                         | <u>5,222,964</u>         | <u>5,222,964</u>         |
| Saldos al 31 de diciembre de 2016 | <u><b>5,000,000</b></u> | <u><b>15,837,433</b></u> | <u><b>20,837,433</b></u> |

## 3100 Evaluar el negocio en marcha

### 3100, Análisis de negocio en marcha

**Merka, S.A.B. de C.V.**

Análisis de negocio en marcha

| Contenido del capítulo    | NIA aplicables |
|---------------------------|----------------|
| Empresa en funcionamiento | 570            |

| Párrafo # | Objetivos en las NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2         | <p>Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible.</p> <p>Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable.</p> <p>Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.</p> |

Hemos llevado a cabo un análisis exhaustivo sobre la hipótesis de empresas en funcionamiento, revisamos los indicadores que se mencionan en la NIA 570 y los resultados fueron los siguientes:

| Financieros                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.                                                                                                                              | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad (ver 1110 a 1230).                                                      |
| Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo. | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad (ver 1110 a 1230).                                                      |
| Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.                                                                                                                                   | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad (ver 1110 a 1230).                                                      |
| Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.                                                                                                  | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad (ver 1110 a 1230).                                                      |
| Ratios financieros claves desfavorables.                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                          |
| Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.                                                            | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230). |
| Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.                                                                                                                                      | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230). |
| Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.                                                                                                                                          | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230). |

|                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.                                                                                                           | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.                                                                 | No se han observado, de acuerdo a nuestros análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230). |
| Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.                                                       | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| <b>Operativos</b>                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                           |
| Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.                                                                                                 | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.                                                                                                                      | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.                                 | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Dificultades laborales.                                                                                                                                                         | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Escasez de suministros importantes.                                                                                                                                             | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Aparición de un competidor de gran éxito.                                                                                                                                       | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| <b>Otros</b>                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                           |
| Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.  | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer. | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.                                         | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |
| Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.                                                                                                     | No se han observado, de acuerdo a nuestro análisis y entendimiento de la entidad y evaluación de riesgos cuantitativos y cualitativos (ver 1110 a 1230).  |

Conclusión: no observamos indicios que nos lleven a pensar que la entidad se encuentre en una situación de negocios en marcha.

\*\*\*\*\*

## 3200 Revisión de hechos posteriores

### 3200, Hechos posteriores

#### Hechos posteriores

Merka, S.A.B. de C.V.

| Contenido del capítulo       | NIA aplicables |
|------------------------------|----------------|
| Hechos posteriores al cierre | 560            |

| Párrafo # | Objetivos en las NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 560.4     | <p>Los objetivos del auditor son:</p> <p>(a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en estos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y</p> <p>(b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.</p> |

**Memo**

**De:** Samuel Caballero

**Para:** Archivo de papeles de trabajo

**Fecha:** 31 marzo de 2017

**Asunto:** Documentación de hechos posteriores – NIA 560 “Hechos posteriores”

---

---

**Alcance del memo**

Los procedimientos aquí descritos fueron ejecutados sobre Merka, S.A.B. de C.V.

**Procedimientos realizados**

Para dar cumplimiento a lo requerido en la NIA 560 y a las políticas de la firma CCCHT, hemos evaluado los hechos posteriores.

Sostuvimos una entrevista con el Director de Contabilidad, para conocer los planes de la administración para 2017 e identificar algún hecho posterior que tuviera impacto en la información financiera del periodo auditado. Nos comentó lo siguiente:

Como resultado de lo anterior, el 30 de abril de 2017 Merka y sus accionistas anteriores celebraron un acuerdo con Marmoitatic, una entidad pública ubicada en Italia, en virtud del cual Merka incrementará sus importaciones.

**Repago de la deuda**

El 31 de enero de 2017, Merka informó a Santander sobre el pago de la totalidad de las notas por pagar de Merka. Para obtener más información sobre la oferta de pago, véase el informe presentado en la Bolsa como eventos relevantes del 4 de enero de 2017.

Obtuvimos del secretario del Consejo las Asambleas de Accionistas que se llevaron a cabo durante el primer trimestre de 2017.

Conclusión

Derivado de nuestros procedimientos sobre hechos posteriores, no identificamos algún factor o hecho significativo que requiera de ajuste o revelación en los estados financieros que se emitirán el 20 de marzo de 2017 correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2016.

\* \* \* \* \*

3300 Evaluaciones de errores

3300, Cédula de ajustes y evaluación de errores

Cédula de ajustes

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Cédula de ajustes

Objetivo: En este papel de trabajo se han resumido los ajustes aceptados por la Compañía durante la auditoría, los cuales serán registrados en la balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016.

| Ajuste         | Ref.  | Cuentas / concepto                                                                                                                              | D         | H         |
|----------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 1              | 23104 | Registro de pago a intercompañía no reconocido                                                                                                  |           |           |
|                |       | Cuentas por pagar a partes relacionadas                                                                                                         | 498,037   |           |
|                |       | Banamex                                                                                                                                         |           | 498,037   |
| 2              | 23230 | Incremento a la estimación de cuentas de cobro dudoso por insuficiencia                                                                         |           |           |
|                |       | Gastos                                                                                                                                          | 53,470    |           |
|                |       | Estimación para cuentas de cobro dudoso                                                                                                         |           | 53,470    |
| 3              |       | Registro de la compra pegamento para mármol                                                                                                     |           |           |
|                | 23330 | Inventario de materia prima                                                                                                                     | 19,800    |           |
|                |       | Proveedores                                                                                                                                     |           | 19,800    |
| 4              | 23330 | Para registrar el incremento a la reserva debido a que se identificaron más arts. de los considerados por la Compañía como de lento movimiento. |           |           |
|                |       | Gastos                                                                                                                                          | 19,500    |           |
|                |       | Estimación para inventario obsoleto.                                                                                                            |           | 19,500    |
| 5              | 23530 | Ajuste de la depreciación mal calculada de la Dell Inspiron                                                                                     |           |           |
|                |       | Depreciación acumulada de equipo de cómputo                                                                                                     | 31,591    |           |
|                |       | Gastos                                                                                                                                          |           | 31,591    |
| Reclasificació | Ref.  | Cuentas / concepto                                                                                                                              | D         | H         |
| 1              | 25103 | Para registrar distribución de dividendos y aportación de capital                                                                               |           |           |
|                |       | Resultados de ejercicios anteriores                                                                                                             | 925,000   |           |
|                |       | Capital social                                                                                                                                  |           | 925,000   |
|                |       |                                                                                                                                                 |           |           |
|                |       |                                                                                                                                                 |           |           |
|                |       |                                                                                                                                                 |           |           |
|                |       |                                                                                                                                                 |           |           |
|                |       |                                                                                                                                                 | 1,547,398 | 1,547,398 |

Cédula de ajustes y reclasificaciones no registradas

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Cédula de ajustes y reclasificaciones no registradas

**Objetivo:** En este papel de trabajo se han resumido los ajustes no aceptados por la Compañía durante la auditoría, que no serán registrados en la balanza de comprobación ajustada al 31 de diciembre de 2016.

[illegible]

**Conclusión:** La reclasificación omitida se ha evaluado como no significativa, por lo tanto, no tiene impacto en la opinión del auditor.

### 3400 Obtener declaraciones por escrito

## Carta de manifestaciones escritas de la Administración

**Carta de manifestaciones escritas de la Administración**

| Contenido del capítulo   | NIA relevante |
|--------------------------|---------------|
| Manifestaciones escritas | 580           |

| Párrafo # | Objetivos en las NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 580.6     | <p>Los objetivos del auditor son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La obtención de manifestaciones escritas de la Dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor.</li> <li>b) Fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA.</li> <li>c) Responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la Dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la Dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.</li> </ul> |

**Merka, S.A.B. de C.V.**

15 de marzo de 2017

A: C.P.C. Alfonso Castelar

Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc  
 CP 06600 CDMX  
 www.cccht.com.mx  
 contacto@cccht.com.mx  
 (52) 55 2340 14200

Esta carta de manifestación se proporciona en conexión con su auditoría de los estados financieros de Merka, S.A.B. de C.V. (La Entidad) por el año que terminó el 31 de diciembre de 2016, con el propósito de expresar una opinión sobre si los estados financieros están presentados de manera razonable, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que:

*Estados financieros*

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, como se definió en los términos del trabajo de auditoría con fecha 15 de octubre de 2016, por la preparación de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera; en particular los estados financieros están presentados de manera razonable de acuerdo con las mismas.
- Los supuestos importantes que hemos usado al hacer las estimaciones contables son razonables, incluyendo las estimaciones medidas a valor razonable.
- Las relaciones y transacciones de partes relacionadas se han contabilizado y revelado de manera apropiada de acuerdo con los requisitos de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Se han ajustado o revelado todos los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros y para los cuales las Normas Internacionales de Información Financiera requieren ajuste o revelación.



- Los efectos de las incorrecciones sin corregir no son materiales, tanto en lo individual como en conjunto, para los estados financieros como un todo. Se anexa a la carta de manifestación una lista de las incorrecciones sin corregir.
- La Compañía ha cumplido con todos los aspectos de los acuerdos contractuales que pudieran tener un efecto de material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
- No ha habido ningún incumplimiento con los requisitos de las autoridades reguladoras que pudiera tener un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
- La Compañía tiene documentación legal de todos los activos, y no hay gravámenes ni cargas en sus activos, excepto por los revelados en la Nota 9 a los estados financieros.
- No tenemos ningún plan de abandonar líneas de productos u otros planes o intenciones que den como resultado cualquier exceso de inventario o inventario obsoleto, y ningún inventario está declarado a un monto en exceso del valor neto realizable.
- No ha habido deterioro en el valor neto realizable de activos (herramientas) cuya funcionalidad ha sido sustituida por nueva maquinaria.
- Información proporcionada
- Les hemos proporcionado:
  - Acceso a toda la información de que tenemos conocimiento que sea relevante para la preparación de los estados financieros como registros, documentación, y otros asuntos.
  - Información adicional que nos han solicitado ustedes para fines de la auditoría.
  - Acceso irrestricto a personas dentro de la entidad con quienes ustedes determinaron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan estar representados de manera errónea, materiales como resultado de fraude.
- Les hemos revelado toda la información en relación con el fraude o sospecha de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
  - Dirección.
  - Empleados con funciones importantes en control interno.
  - Otros cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros.
- Les hemos revelado toda la información en relación con alegatos de fraude o sospecha de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad y ha sido comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, reguladores u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o de sospecha de incumplimiento con leyes o regulaciones cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas de la entidad, y todas las relaciones y transacciones de partes relacionadas de las que tenemos conocimiento.

Atentamente,  
Ing. José Ramón Pérez  
Director General

## 3500 Memorándum resumen de la auditoría

### 3510, Memorándum final de auditoría



## Merka, S.A. de C.V.

Auditoría al 31 de diciembre de 2016

Memorándum final de auditoría

### *Objetivo*

---

Hemos sido contratados para auditar los estados financieros de Merka, S.A.B. de C.V. (la Compañía o Merka) que se dedica al diseño, fabricación y venta de ropa. El objetivo de este memorándum de auditoría es documentar, conforme a la **NIA 230 Documentación de auditoría** párrafo A11, un resumen para describir las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, así como las referencias a otra documentación relevante de soporte de la auditoría que proporciona dicha información.

### *Carta contrato de servicios de auditoría*

---

Merka, S.A.B. de C.V. ha contactado a nuestra firma CCCHT, S.C. para que por tercer año consecutivo realicemos la auditoría de sus estados financieros al 31 de diciembre de 2016, entregando al cierre de la auditoría los siguientes informes:

- Informe del auditor sobre los estados financieros de la Compañía al 31 de diciembre de 2016.
- Carta de observaciones y recomendaciones, si hubiere.

Para efectos de que conozca los términos del compromiso de auditoría puede referirse al papel de trabajo 1130 "Carta compromiso de auditoría".



## Merka, S.A. de C.V.

Auditoría al 31 de diciembre de 2016  
Memorándum final de auditoría

### Asignación del equipo de auditoría

---

El equipo del compromiso de auditoría estará integrado por:

| Puesto                                  | Nombre                                   | Años |
|-----------------------------------------|------------------------------------------|------|
| Socio                                   | Alfonso Castelar (AC)                    | 10   |
| Gerente                                 | Samuel Caballero (SC)                    | 6    |
| Encargado                               | Valentín Circulante (VC)                 | 4    |
| Staff                                   | Alfonso Tinajero (AT)                    | 2    |
| Socio de impuestos                      | Socio de impuestos: Dolores Morales (DM) | 9    |
| Gerente de impuestos                    | Javier Carrillo (JC)                     | 4    |
| Socio de Tecnología de Información (TI) | Hugo Bites (HB)                          | 9    |
| Gerente de TI                           | Humberto Mega (HM)                       | 4    |
| Socio servicio, calidad y alternativo   | Santiago Cortina (SC)                    | 25   |
| Socio en industria construcción         | Pedro Ladrillo (PL)                      |      |

En la selección del equipo de auditoría se consideró la experiencia técnica de los integrantes, por lo tanto, el equipo reúne la competencia y capacidad adecuada para realizar el compromiso de auditoría de conformidad con la **NIA 220** *Control de calidad de la auditoría de estados financieros* y con los requerimientos legales aplicables.



## **Merka, S.A. de C.V.**

### **Auditoría al 31 de diciembre de 2016**

### **Memorándum final de auditoría**

Adicionalmente, se confirmó que todo el equipo de auditoría cumple con los requerimientos de ética e independencia aplicables de acuerdo a la **NIA 200** *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*.

#### *Procedimientos analíticos*

---

Conforme a la **NIA 315** *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, se han desarrollado los procedimientos analíticos con la finalidad de identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, razones financieras y tendencias que pudieran poner de manifiesto cuestiones que tendrían implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas han ayudado al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material. No se identificaron riesgos de incorrección debidos a fraude. Los procedimientos analíticos se realizaron comparando los saldos al 31 de diciembre de 2016 contra los saldos al 31 de diciembre de 2015, tanto de cuentas del estado de posición financiera, como de resultados, en el contexto de nuestro conocimiento de la Compañía y su entorno.

Los procedimientos realizados se encuentran documentados en los papeles de trabajo: 1240 "Revisión analítica" y 1210 "Conocimiento de la entidad y su entorno".

#### *Valoración del riesgo*

---

Conforme a la **NIA 315** *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, hemos realizado la valoración del riesgo mediante el conocimiento adquirido de:

- Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos incluidos en el marco de información aplicable.
- La naturaleza de la entidad (sus operaciones, estructuras de gobierno y propiedad, tipos de inversiones, estructura).



- ### Factores de riesgo respecto a fraude en la Compañía

Aun cuando en auditorías anteriores no se han identificado riesgos de fraude, los auditores fueron instruidos a mantener el escepticismo profesional.

La supervisión del Consejo de Administración sobre las operaciones de Merka es sólida. La Compañía cuenta con una estructura suficiente para verificar la funcionalidad de los controles establecidos, por lo tanto, el riesgo de la violación de controles de la administración ha sido evaluado como bajo.

Hemos identificado los riesgos a nivel de saldo de cuenta y transacciones. No se identificaron riesgos en revelaciones. Los riesgos a nivel de saldos de cuenta y transacciones han sido evaluados como riesgos normales, excepto por ciertas aseveraciones en ingresos y gastos operativos cuyas transacciones han sido evaluadas como con riesgos significativos.

Para la identificación de riesgos indicados en los párrafos anteriores se han utilizado las formas 1321 "Análisis de saldos y revelaciones materiales" y 1322 "Resumen de valuación de riesgos por cuenta contable y riesgo de error material"



## Merka, S.A. de C.V.

Auditoría al 31 de diciembre de 2016

Memorándum final de auditoría

### *Pruebas de control interno*

---

Como se mencionó anteriormente, el equipo de auditoría identificó riesgos significativos en ciertas aseveraciones en las cuentas de ingresos y gastos operativos. Por lo tanto, se determinó hacer pruebas de control interno en los ciclos de ingresos y egresos con base en la **NIA 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno**.

Las pruebas de control se han documentado en el papel de trabajo 1225 "Documentar pruebas de controles y operación efectiva".

### *Importancia relativa*

---

De acuerdo a la **NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría**, se ha determinado la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo que se refiere a la cifra o cifras determinadas, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, con objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

Este cálculo se encuentra en la forma 1310 "Determinación de la materialidad".

### *Procedimientos sustantivos*

---

De conformidad con la **NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados**, el equipo de auditoría determinó las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material descritos anteriormente, para lo cual se diseñaron procedimientos sustantivos para cada saldo de cuenta en el cual se identificó un riesgo normal o significativo. Los procedimientos de auditoría diseñados se documentaron en los **"Programas de trabajo"**. Dichos programas de trabajo incluyen referencias a la documentación que contiene evidencia de auditoría.



## **Merka, S.A. de C.V.**

**Auditoría al 31 de diciembre de 2016**

### **Memorándum final de auditoría**

Adicionalmente, se revisaron las notas a los estados financieros para evaluar si:

- (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas.
- (b) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas.
- (c) Las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables.
- (d) La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible.
- (e) Los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros.
- (f) La terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

Los errores identificados como resultado de estas pruebas fueron corregidos por la Compañía.

Adicionalmente, el equipo de auditoría ha considerado que la Compañía continuará con su negocio en el futuro previsible.

#### ***Bases para conclusiones***

De conformidad con la **NIA 700 (Revisada)**, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Con el fin de formarse una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, como lo indica la **NIA 700**. El equipo de auditoría ha concluido que ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Tomando en cuenta:



## **Merka, S.A. de C.V.**

**Auditoría al 31 de diciembre de 2016**

**Memorándum final de auditoría**

- (a) De conformidad con la **NIA 330**, y con base en los procedimientos desarrollados se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- (b) De conformidad con la **NIA 450**, no se identificaron errores que no fueran corregidos, individualmente o de forma agregada.
- (c) Se ha realizado revisión a los estados financieros y sus notas adjuntas.

### *Conclusión*

---

El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) ya que concluyó que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. **NIA 701** *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por el auditor independiente*. Ver informe en el papel de trabajo 2310.

[3520, Memorándum de conclusión de los procedimientos de los Especialistas de TI](#)



# MEMO

**Fecha:** 15 de febrero de 2017

**Para:** Alfonso Castelar  
Samuel Caballero, Gerente de Auditoría

**De:** Hugo Bites, Socio TI (Especialista TI)  
Humberto Mega, Gerente (Especialista TI)

**Tema:** Memo de conclusión de los procedimientos de los Especialistas de TI

## PROPÓSITO

El propósito de este memo es resumir los procedimientos asociados con la participación de los Especialistas de Tecnologías de Información ("Especialistas de TI") en conexión con la auditoría de Merka, S.A.B. de C.V. (MERKA) para el año que termina en diciembre de 2016. Este memo sirve como un suplemento para el Memorándum Resumen de Auditoría.

## REUNIONES DE PLANEACIÓN

Se llevó a cabo una reunión con el socio y equipo de auditoría el 19 de julio de 2016 con la finalidad de determinar el nivel de participación del Especialista de TI en la auditoría (ver papeles de trabajo 1222 y 1225). Durante esta reunión de planeación también se habló sobre la evaluación de riesgos de las áreas relevantes, así como de la naturaleza, extensión y duración de las pruebas de control descritas más adelante en este memo de planeación. Entre los participantes de la reunión de planeación inicial se encuentran:

| Puesto                                  | Nombre                   | Años en la firma |
|-----------------------------------------|--------------------------|------------------|
| Socio                                   | Alfonso Castelar (AC)    | 10               |
| Gerente                                 | Samuel Caballero (SC)    | 6                |
| Encargado                               | Valentín Circulante (VC) | 4                |
| Socio de Tecnología de Información (TI) | Hugo Bites (HB)          | 9                |
| Gerente de TI                           | Humberto Mega (HM)       | 4                |
| Socio en industria de la construcción   | Pedro Ladrillo (PL)      |                  |

Como se especificó, durante la junta de planeación del 19 de junio de 2016, el equipo Especialista de TI tiene las aptitudes, conocimientos, y experiencia necesaria para completar los procedimientos de auditoría listados en este memorándum. Se discutió durante la reunión de planeación sobre las responsabilidades asignadas a los Especialistas de TI que forman o formarán parte de este compromiso y los administradores del compromiso de auditoría estuvieron de acuerdo en que los especialistas cuentan con las competencias y capacidades necesarias para cumplir con las responsabilidades asignadas.

Esperamos que toda la evidencia de auditoría que proveamos sea incluida en el archivo de auditoría que sea resguardado. Si los auditores tienen alguna preocupación concerniente a la inclusión de nuestra evidencia de auditoría, esperamos que los auditores comuniquen sus inquietudes con nosotros para obtener nuestro consentimiento antes de eliminar o cambiar cualquiera de nuestras evidencias de auditoría.

#### TIEMPOS

Nos encontramos en el entendido de que el trabajo de campo de auditoría se encuentra planeado para las siguientes fechas:

- Planeación (julio, 2016).
- Intermedia (agosto, 2016).
- Fecha de presentación de resultados intermedia, en su caso (agosto, 2016).
- Final (enero, 2017).
- Fecha de cierre (febrero, 2017).
- Fecha de reporte (febrero, 2017).
- Fecha estimada para archivo (febrero, 2017).

Los administradores del compromiso de auditoría deberán informar al Socio y Gerente del Especialista de TI (1) si alguno de los papeles de trabajo del Especialista de TI requiere ser modificado, editado o excluido del archivo del compromiso, con la finalidad de ser discutido y acordar los cambios necesarios.

#### COMPRENDIMOS EL AMBIENTE DE TI

Nos reunimos con el personal de la Entidad para actualizar nuestro entendimiento sobre el ambiente de TI, incluyendo los cambios significativos del año anterior. Este entendimiento ha sido considerado como parte de nuestro proceso de planeación y se encuentra documentado dentro del papel de trabajo 1222.

#### ENFOQUE PARA 2016:

| Controles Área de Sistemas (CGTI)                                                                                                                                                                         | Diseño del control Interno y su Implementación | Eficiencia en la operatividad |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------|
| Centro de Datos y Operación de la Red de Datos:<br>a) Operaciones de los sistemas de información<br>b) Seguridad en la información (física)<br>c) Soporte a la red (monitoreo)                            | ✓                                              | ✓                             |
| Seguridad de la información<br>a) Seguridad de la información (lógica)<br>b) Mantenimiento e implantación de los sistemas de aplicación<br>c) SAP                                                         | ✓                                              | ✓                             |
| Control de cambios en los sistemas<br>a) Soporte e implementación a las bases de datos<br>b) Soporte a la red (mantenimiento)<br>c) Soporte al software de sistemas<br>d) Soporte al hardware de sistemas | ✓                                              | ✓                             |

## SISTEMAS DE APLICACIÓN RELEVANTES

- La entidad se basa en el sistema de aplicación para realizar funciones automatizadas que determinamos son relevantes para la auditoría, tales como:
  - a) Entradas automatizadas, procesamiento y controles de salida: Esto incluye la automatización de los controles relacionados con la información financiera; la aprobación automática de pago después de una delegación de autoridad; o la automatización de la interfaz entre dos sistemas.
  - b) Cálculos automáticos: Esto incluye la automatización de cálculos financieros cantidades que apoyan o están relacionados con saldos de cuentas, clases de transacciones o revelaciones en los estados financieros (por ejemplo, la extensión de los tiempos de precios de venta, el cálculo de pendientes subyacentes mantener el equilibrio sobre una cartera de préstamos, o el cálculo de los gastos de depreciación).
  - c) Solicitud de accesos automatizado: Esto incluye la automatización de acceso a las transacciones de información financiera, incluyendo la segregación lógica de los derechos.
- La entidad se basa en una aplicación, consulta un almacén de datos o reportadores para generar un informe que se utiliza en el funcionamiento de los controles relevantes. La automatización de la lógica de un informe (que se considera similar a un control automatizado) incluye los criterios de extracción y algoritmos (por ejemplo, como los que se encuentran en un reporte de cuentas por cobrar por antigüedad de saldos, un informe de excepción de los bienes enviados, pero no facturados).

Hemos juzgado que no es posible o factible para nosotros obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para abordar ciertos riesgos de error material mediante la realización solo de procedimientos sustantivos, y los controles relevantes que hemos identificado se basan en general en controles automatizados de TI.

Las aplicaciones relevantes se encuentran identificadas a continuación:

| No. Ref. | Sistema de aplicación relevante | Ubicación del sistema | Proceso de negocio (área de riesgo) | Referencia ROMM |
|----------|---------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|-----------------|
| 1        | SAP ERB R-8                     | México                | Todos los ciclos de negocio         | TBD             |
| 2        | SAP AUT 8                       | México                | Nómina                              | TBD             |
| 3        | SAP-AR (Sistema de Ventas)      | México                | Ingresos                            | TBD             |

## SEGREGACIÓN DE FUNCIONES

Los Especialistas de TI realizarán pruebas de los Controles Generales de TI con los que cuenta la administración para mantener o monitorear la segregación de funciones, entre ellos pueden ser incluidos:

- Aprovisionamiento de usuarios a los sistemas de aplicación basados en una matriz de segregación de funciones pre aprobada, para prevenir la creación de conflictos de segregación a nivel lógico;
- Los procesos de revisión de la administración para detectar la existencia de conflictos de segregación y modificar accesos inapropiados y/o documentar controles mitigantes;
- Los procesos de revisión de la administración para detectar cambios en los privilegios de acceso de los usuarios al sistema y evaluar si estos generan nuevos conflictos de segregación de funciones.

Debido a que planeamos obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, consideraremos determinar cuál evidencia de auditoría adicional es necesaria para el periodo adicional y realizar procedimientos de conexión adecuados.

#### **EVALUACIÓN DE DEFICIENCIAS**

Para los hechos identificados, observaciones relacionadas al control interno referente a reportes financieros,<sup>1</sup> u observaciones referentes a posibles mejoras a los procesos y procedimientos de la Entidad que serán documentados por el Especialista de TI dentro del Memo, el Especialista de TI se reunirá con los auditores para discutir y evaluar su impacto en la auditoría y entender cómo este asunto identificado ha sido abordado por el auditor, si aplica.

La entrega del Memo de Conclusión del Especialista de TI se llevará a cabo posteriormente a la junta de cierre y una vez que todos los asuntos hayan sido adecuadamente resueltos.

#### **HORAS**

Nuestras horas y honorarios están basados en el tiempo estimado necesario para completar los procedimientos de auditoría y el nivel de experiencia necesario. Hemos planeado los procedimientos de auditoría detallados con el equipo de auditores financieros del compromiso y acordamos la documentación y asistencia necesaria a ser provista por la Entidad con la finalidad de facilitar la efectiva y eficiente ejecución de nuestros procedimientos. Estimamos que nuestros procedimientos de auditoría se llevarán **200 horas** para ser completados. Las horas y/o honorarios pueden ser afectados debido a las siguientes circunstancias:

- Complejidad general.
- Falta de documentación soporte apropiada.
- Un marco de tiempo corto para completar nuestros procedimientos.
- Seguimiento adicional con la administración y/o especialistas de terceros.
- Fracaso de Auditoría Interna para lograr sus compromisos.
- Otros asuntos fuera del alcance de este memo.

Conclusión: los sistemas o subsistemas que tiene implementados Merka, S.A.B. de C.V. soportan el control interno de forma adecuada, lo cual está soportado con toda la documentación que realizó el equipo de sistemas de CCCHT.

## **3600 Revisión de control de calidad del compromiso**

### **3600, Memorándum resumen de control de calidad**

**Merka, S.A.B. de C.V.**

Memo resumen de control de calidad

| Contenido del capítulo                                    | NIA aplicables |
|-----------------------------------------------------------|----------------|
| Control de calidad de la auditoría de estados financieros | 220            |

| Párrafo # | Objetivos en las NIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1         | Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. |

En relación con la revisión de Control de Calidad del Compromiso, hemos evaluado los juicios significativos efectuados por el equipo del compromiso, así como las conclusiones alcanzadas para emitir el informe de auditoría sobre los estados financieros mencionados anteriormente. Nuestra revisión ha sido efectuada de acuerdo a la política de la firma, la cual incluyó la revisión de los papeles de trabajo sobre los riesgos significativos de error material y aquellos que consideramos necesarios para soportar el informe de auditoría y estados financieros al 31 de diciembre de 2016.

Asimismo, hemos llevado a cabo discusiones con el Socio y Gerente del Compromiso de Auditoría, en las cuales se analizaron temas sobre el negocio del cliente, las áreas importantes de auditoría y áreas sensibles conocidas que pudieran tener un mayor riesgo de error material en los estados financieros. También hemos leído el informe y los estados financieros al 31 de diciembre de 2016.

| Papeles de trabajo revisados                                                                                                                               | Referencia a papeles de trabajo                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Revisé carta contrato firmada.                                                                                                                             | 1130                                                                                                                           |
| Carta de la gerencia.                                                                                                                                      | 3400                                                                                                                           |
| Asuntos de independencia.                                                                                                                                  | 1121                                                                                                                           |
| El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.                           | Sí                                                                                                                             |
| Las cuestiones significativas se han concluido de forma adecuada.                                                                                          | 1320, 1322 y 1333                                                                                                              |
| Se han realizado las consultas necesarias y se han documentado.                                                                                            | No hubo durante este año                                                                                                       |
| Revisé la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado.                                                                      | 1320, 1322 y 1333                                                                                                              |
| El trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado.                                                      | Sí                                                                                                                             |
| La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo. | He leído los estados financieros y sus notas explicativas y son adecuados de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría |
| He leído y revisado los estados financieros junto con las notas explicativas y opinión del auditor.                                                        |                                                                                                                                |



C.P.C. Santiago Cortina  
Socio

[4100 Efectivo y equivalentes de efectivo](#)

[4110, Sumaria - efectivo](#)

| Cta.     | Concepto                              | Saldo al         |     |                   | VAR           | % DE VAR             | Ajustes |                | Saldo ajustados  | Reclasificaciones |       | Saldo Finales    | Revisión                                   |
|----------|---------------------------------------|------------------|-----|-------------------|---------------|----------------------|---------|----------------|------------------|-------------------|-------|------------------|--------------------------------------------|
|          |                                       | 31.12.2015       | Ref | 31.12.2016        |               |                      | Debe    | Haber          |                  | Debe              | Haber |                  |                                            |
|          | <b>Fondos fijos</b>                   |                  |     |                   |               |                      |         |                |                  |                   |       |                  |                                            |
| 1000 101 | Caja general                          | 2,500            |     | 2,500             | -             | 0%                   |         |                | 2,500            |                   |       | 2,500            | Cuentas por debajo de saldo poco relevante |
| 1000 102 | Oficina central                       | 12,494           |     | 10,000            | -             | 2,494 -25%           |         |                | 10,000           |                   |       | 10,000           |                                            |
|          |                                       | 14,994           |     | 12,500            | -             | 2,494 -20%           |         |                | 12,500           |                   |       | 12,500           |                                            |
|          | <b>Bancos</b>                         |                  |     |                   |               |                      |         |                |                  |                   |       |                  |                                            |
| 1000 103 | Banamex                               | 681,788          |     | 786,243           | 104,445       | 13%                  |         | 468,037        | 288,206          |                   |       | 288,206          |                                            |
| 1000 104 | Bancomer                              | 673,944          |     | 672,894           | -             | 1,050 0%             |         |                | 672,894          |                   |       | 672,894          |                                            |
| 1000 105 | Santander                             | 8,647,716        |     | 8,647,716         | 0 000 930     | 93%                  |         |                | 8,647,716        |                   |       | 8,647,716        |                                            |
|          |                                       | 1,933,519        |     | 10,106,853        | 4130,1        | 8,173,334 81%        |         | 468,037        | 9,608,816        |                   |       | 9,608,816        |                                            |
|          | <b>Total sumaria de caja y bancos</b> | <b>1,948,513</b> |     | <b>10,119,353</b> | <b>1360,1</b> | <b>6,170,840 81%</b> |         | <b>468,037</b> | <b>9,621,316</b> |                   |       | <b>9,621,316</b> | 2210.1                                     |

Conclusión: De la aplicación de nuestros procedimientos de auditoría el saldo de efectivo es razonablemente correcto.

ELABORÓ: AT 11-ene-17  
REVISÓ: VC 14-ene-17

## 4120, Revisión en efectivo

## Índice

### Merka, S.A.B. de C.V. Auditoría al 31/12/2016 Índice

## 4120

#### Procedimiento

- 1 Revisión de conciliaciones bancarias
- 2 Confirmación de cuentas bancarias
- 3 Revisión de corte de cheques

#### Riesgos cubiertos

Si

## 4120.1, Resumen de conciliaciones bancarias

### Merka, S.A.B. de C.V. Auditoría al 31/12/2016 Resumen de conciliaciones bancarias

## 4120.1

Objetivo: Elaborar resumen de las conciliaciones bancarias por cada una de las cuentas, con la finalidad de probar la razonabilidad de las cuentas en conciliación que tiene la Compañía, verificar que los saldos del banco concierten con lo proporcionado por la Compañía, así como verificar que las partidas en conciliación en bancos no estén sobre o subvaluando los saldos de efectivo que tiene la Compañía, para evitar errores materiales.

| Resumen de Conciliaciones Bancarias |                    |             |                   |            |         |                               |                                |                               |                                |                   |
|-------------------------------------|--------------------|-------------|-------------------|------------|---------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-------------------|
| Cta. Contable                       | Banco              | No. de Cta. | Saldo al Banco    | Referencia | Monto   | Cargos Cta. No Correspondidos | Cargos Banco No Correspondidos | Abonos Cta. No Correspondidos | Abonos Banco No Correspondidos | Saldo Compañía    |
| (a)                                 | Banamex            | 92174       | 781,618           | 4120.7     | (a) (b) |                               | 815,037                        | 550,413                       |                                | 786,243           |
|                                     | Bancomer           | 92035       | 673,965           | 4120.8     | (a) (b) |                               | 150                            | 1,251                         |                                | 672,894           |
|                                     | Santander          | 91011       | 8,647,716         | 4120.9     | (a) (b) |                               |                                |                               |                                | 8,647,716         |
|                                     | <b>Saldo Total</b> |             | <b>10,113,330</b> |            |         | -                             | <b>815,187</b>                 | <b>621,664</b>                | -                              | <b>10,106,863</b> |
|                                     |                    |             |                   |            |         |                               |                                |                               |                                | <b>10,106,863</b> |
|                                     |                    |             |                   |            |         |                               |                                |                               |                                | <b>4110</b>       |
|                                     |                    |             |                   |            |         |                               |                                |                               |                                | Diferencia -      |

Conclusión: No se identificaron diferencias contra lo registrado en contabilidad.

(a) Saldos verificados contra respuestas del banco.  
(b) Cálculos aritméticos correctos.

ELABORÓ: AT 22-ene-17  
REVISÓ: VC 23-ene-17

## 4120.2, Control de confirmaciones

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31/12/2016  
Control de confirmaciones

4120.2

Objetivo: Realizar el envío y control de confirmaciones de todas las cuentas bancarias con las que cuenta la Compañía.

| Banco     | PRIMER ENVÍO |            | CONFIRMACIÓN RECIBIDA |            | Saldo s/confirmación | Saldo s/contabilidad al 31/dic/16 | Diferencia | Marca |
|-----------|--------------|------------|-----------------------|------------|----------------------|-----------------------------------|------------|-------|
|           | FECHA        | REFERENCIA | FECHA                 | REFERENCIA |                      |                                   |            |       |
| Banamex   | 18/01/16     | 4120.2     | 03/02/17              | 4120.4     | 791,619              | 791,619                           | -          | (a)   |
| Bancomer  | 18/01/16     | 4120.1     | 06/02/17              | 4120.5     | 673,995              | 673,995                           | -          | (a)   |
| Santander | 18/01/16     | 4120.3     | 28/01/17              | 4120.6     | 8,647,716            | 8,647,716                         | -          | (a)   |

Conclusión: Las diferencias corresponden a partidas en conciliación por lo que no se identificaron hallazgos que reportar.

(a) Cálculos aritméticos correctos

| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
|          | AT      | 18-ene-17 |
| REVISÓ:  | UVC     | 23-ene-17 |

## 4120.2.1, Revisión de partidas que suman

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31/12/2016  
Revisión de partidas que suman

4120.2.1

Diseño de muestra

|                      |         |      |
|----------------------|---------|------|
| MT                   | 715,000 | 1310 |
| Población            | 515,187 | 2    |
| Múltiplos de la IRC  | 1       |      |
| Tamaño de la muestra | 1       | (a)  |

Objetivo: Validar los cargos presentados en las conciliaciones bancarias, de tal forma que podamos verificar su adecuada inclusión o exclusión en las mismas.

REVISIÓN DE PARTIDAS QUE SE SUMAN EN LAS CONCILIACIONES BANCARIAS.

| BANCO   | CUENTA | DESCRIPCIÓN              | FECHA    | MONEDA | IMPORTE | MARCA |
|---------|--------|--------------------------|----------|--------|---------|-------|
| Banamex | 92174  | Pago a parte relacionada | 28/12/16 | M.N.   | 498,037 | (b)   |

Conclusión: Se identificó un pago realizado por la Intercompañía, el cual no se había reconocido al cierre del ejercicio, se propone ajuste para registrar dicho monto.

(a) La selección de la partida a revisar se realizará a juicio del auditor, considerando la partida cuantitativa más relevante.  
(b) Importe no registrado en contabilidad por lo que se propone el ajuste correspondiente.

—A/1—

| Nombre de la cuenta                            | Cargo   | Abono   |
|------------------------------------------------|---------|---------|
| Clas x pagar interc                            | 498,037 |         |
| Bancos                                         |         | 498,037 |
| Banamex                                        |         |         |
| Registro de pago a Intercompañía no reconocido |         |         |

| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
|          | AT      | 27-ene-17 |
| REVISÓ:  | UVC     | 30-ene-17 |

Nota para el participante: asuma que la otra selección ya fue revisada; por lo tanto, se incluye esta selección como ejemplo.

## 4120.2.2, Partidas que restan

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Auditoría al 31/12/2016**  
**Partidas que restan**

**4120.2.2**

**Objetivo:** Validar los abonos presentados en las conciliaciones bancarias, de tal forma que podamos verificar su adecuada inclusión o exclusión en las mismas.

**Diseño de muestra**

|                      |         |     |
|----------------------|---------|-----|
| IRC                  | 715,000 | {a} |
| Población            | 520,412 | {c} |
| Múltiplos de la IRC  | 1       |     |
| Tamaño de la muestra | 1       | {a} |

**DETERMINACIÓN DE LA POBLACIÓN**

|                                                                  |                |       |
|------------------------------------------------------------------|----------------|-------|
| Total cargos del edo. de cuenta enero 2017                       | 937,637        | A-702 |
| (-) Partidas que no se consideran                                | 417,225        | {b}   |
| <b>Total población de partidas que restan sujetas a muestreo</b> | <b>520,412</b> | {c}   |

**- INTEGRACIÓN POBLACIÓN DE PARTIDAS QUE RESTAN -**

|              |           |                     |                   |
|--------------|-----------|---------------------|-------------------|
| 1025         | 06-dic-16 | Cheque #1025        | 90,750            |
| 1028         | 22-dic-16 | Cheque #1028        | 117,350           |
| 1029         | 28-dic-16 | Cheque #1029        | 86,537            |
| 1026         | 18-dic-16 | Cheque #1026        | 79,025            |
| 1027         | 21-dic-16 | <b>Cheque #1027</b> | <b>146,750</b> PS |
| <b>TOTAL</b> |           |                     | <b>520,412</b>    |

I Correctamente incluidos en la conciliación bancaria  
E Correctamente excluidos de la conciliación bancaria

|                |             |                        |                  |            |                |          |
|----------------|-------------|------------------------|------------------|------------|----------------|----------|
|                |             |                        |                  |            |                |          |
| <b>Banamex</b> | <b>1027</b> | <b>Hilos y cierres</b> | <b>29-ene-17</b> | <b>MXN</b> | <b>146,750</b> | <b>✓</b> |

**Conclusión:** Los abonos en las conciliaciones bancarias están correctamente incluidos.

PS Partida seleccionada para revisión por auditoría.

{a} La selección de partida se hará a juicio del auditor.

{b} No se consideran debido a que corresponden a impuestos, pagos por nómina, traspasos intercompañía.

{c} Cálculos aritméticos correctos.

|                 |                |              |
|-----------------|----------------|--------------|
|                 | <b>INICIAL</b> | <b>FECHA</b> |
| <b>ELABORÓ:</b> | AT             | 27-ene-17    |
| <b>REVISÓ:</b>  | VC             | 30-ene-17    |

**Nota para el participante:** asuma que la otra selección ya fue revisada; por lo tanto, se incluye esta selección como ejemplo.

**4120.3, Corte de cheques**



**Objetivo:** Verificar que todos los cheques expedidos por la Compañía se encuentren contabilizados en el periodo contable correcto y correspondan a operaciones de acuerdo al giro de la Compañía.

Últimos cheques expedidos en diciembre de 2016

| 13/12/16 | 1050 | Office Mex          | 750   | (a) |
|----------|------|---------------------|-------|-----|
| 15/12/16 | 1051 | Productos metálicos | 500   | (a) |
| 20/12/16 | 1052 | Productos metálicos | 1,750 | (a) |
| 27/12/16 | 1053 | Productos metálicos | 2,000 | (a) |
| 28/12/16 | 1054 | Racks               | 1,500 | (a) |

Primeros cheques expedidos en enero de 2017

| 12/01/17 | 1055 | Office Mex     | 1,000 | (a) |
|----------|------|----------------|-------|-----|
| 15/01/17 | 1056 | Pinturas y más | 1,250 | (a) |
| 18/01/17 | 1057 | Materia prima  | 1,500 | (a) |
| -        | 1058 | En blanco      | -     | (b) |
| -        | 1059 | En blanco      | -     | (b) |

**Conclusión:** El corte de cheques es razonablemente correcto.

|          | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | AT      | 27-ene-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 30-ene-17 |

- (a) Cotejado contra cheque físico que se encuentra contabilizado.  
(b) Cotejado contra cheque físico en blanco.

# Merka, S.A. de C.V.

Ciudad de México a 15 de enero de 2017

Banamex  
Av. Vicepresidentes  
Col. Soto  
C.P. 15000  
Ciudad de México

**At'n. Director de Banca Corporativa**

Muy señores nuestros:

Por ser de suma importancia como material de evidencia en la auditoría que están practicando de nuestros estados financieros al 31 de diciembre del 2016, mucho habremos de agradecerles llenar, a la brevedad posible, el formulario que se anexa y enviar el original directamente a nuestros auditores "HHTC, S.C.", con dirección en Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc C.P. 06600 CDMX [www.cccht.com.mx](http://www.cccht.com.mx); [contacto@cccht.com.mx](mailto:contacto@cccht.com.mx) (52) 55 2340 14200 con atención al Gerente de Auditoría Externa, para su contestación. Rogamos a ustedes tener presentes las siguientes indicaciones:

- a) Si la respuesta a alguna de las preguntas es "NINGUNO", favor de hacerlo constar así.
- b) Si los espacios son insuficientes, favor de indicar los totales y acompañar las relaciones correspondientes.
- c) En relación con las respuestas, es de especial interés que se anexen los estados y relaciones correspondientes a las cuentas y operaciones señaladas con (X) en los párrafos 3, 4 y 5, a las fechas que indican las columnas a la derecha.

Agradeciendo de antemano la atención que se sirvan dar a nuestra súplica, es grato repetimos sus atentos y seguros servidores.

Atentamente,

Merka, S.A. de C.V.



Dirección de Contraloría



Dirección de Recursos Humanos  
MENSAJERÍA INTERNA

INCL: Original y copia del formulario y sobre para contestación.

# Merka, S.A.B. de C.V.

Ciudad de México a 15 de enero de 2017

Bancomer  
Montes Urales No. 678  
Col. La Paz  
C.P. 20000  
Ciudad de México

At'n. Director de Banca Corporativa

Muy señores nuestros:

Por ser de suma importancia como material de evidencia en la auditoría que están practicando de nuestros estados financieros al 31 de diciembre de 2016, mucho habremos de agradecerles llenar, a la brevedad posible, el formulario que se anexa y enviar el original directamente a nuestros auditores "HHTC, S.C.", con dirección en Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc C.P. 06600 CDMX [www.ccoht.com.mx](http://www.ccoht.com.mx); [contacto@ccoht.com.mx](mailto:contacto@ccoht.com.mx) (52) 55 2340 14200 con atención a Gerente de Auditoría Externa, para su contestación. Rogamos a ustedes tener presentes las siguientes indicaciones:

- a) Si la respuesta a alguna de las preguntas es "NINGUNO", favor de hacerlo constar así.
- b) Si los espacios son insuficientes, favor de indicar los totales y acompañar las relaciones correspondientes.
- c) En relación con las respuestas, es de especial interés que se anexen los estados y relaciones correspondientes a las cuentas y operaciones señaladas con (X) en los párrafos 3, 4 y 5, a las fechas que indican las columnas a la derecha.

Agradecemos de antemano la atención que se sirvan dar a nuestra súplica, es grato repetirnos sus atentos y seguros servidores.

Atentamente,

Merka, S.A.B de C.V.



Dirección de Contraloría



Dirección de Recursos Humanos  
MENSAJERÍA INTERNA

INCL: Original y copia del formulario y sobre para contestación.

# Merka, S.A.B. de C.V.

Ciudad de México a 15 de enero de 2017

Banco Santander  
Av. Miguel Ángel de Quevedo No. 371  
Col. Tamaulipas  
C.P. 35000  
Ciudad de México

At'n. Director de Banca Corporativa

Muy señores nuestros:

Por ser de suma importancia como material de evidencia en la auditoría que están practicando de nuestros estados financieros al 31 de diciembre del 2016, mucho habremos de agradecerles llenar, a la brevedad posible, el formulario que se anexa y enviar el original directamente a nuestros auditores "HHTC, S.C.", con dirección en Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc C.P. 06600 CDMX [www.cccht.com.mx](http://www.cccht.com.mx); [contacto@cccht.com.mx](mailto:contacto@cccht.com.mx) (52) 55 2340 14200 con atención al Gerente de Auditoría Externa, para su contestación. Rogamos a ustedes tener presentes las siguientes indicaciones:

- a) Si la respuesta a alguna de las preguntas es "NINGUNO", favor de hacerlo constar así.
- b) Si los espacios son insuficientes, favor de indicar los totales y acompañar las relaciones correspondientes.
- c) En relación con las respuestas, es de especial interés que se anexen los estados y relaciones correspondientes a las cuentas y operaciones señaladas con (X) en los párrafos 3, 4 y 5, a las fechas que indican las columnas a la derecha.

Agradeciendo de antemano la atención que se sirvan dar a nuestra súplica, es grato repetirnos sus atentos y seguros servidores.

Atentamente,

Vestimex, S.A. de C.V.



Dirección de Contraloría



Dirección de Recursos Humanos  
MENSAJERÍA INTERNA

INCL: Original y copia del formulario y sobre para contestación.

Nombre y domicilio del autor:

3 de marzo de 2017

Información sobre:

Merka, S.A. de C.V.

(NOMBRE DEL CUENTAHABIENTE)

Muy señores nuestros:

1. Este formulario contiene datos de la contabilidad:

Solo de esta oficina (X)

De \_\_\_\_\_ ( )

De toda la institución ( )

De \_\_\_\_\_ ( )

2. Las firmas autorizadas para girar cheques son, según nuestros registros:

| Firmas | Nombres         | Puede firmar cheques individualmente | Puede firmar mancomunadamente |
|--------|-----------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| 1      | Armando Ramírez | _____                                | X                             |
| 2      | Mariana Chávez  | _____                                | X                             |
| 3      | Juan Jiménez    | _____                                | X                             |

3. Los saldos que muestran nuestros libros en las fechas indicadas son los siguientes:

CUENTAS ACREEDORAS

|                      | Núm.  | Moneda | Firmas 1, 2, 3, 4 | % Interés | SALDOS AL | SALDOS AL 31-dic-16 (1) | Se acompaña estado de cuenta |
|----------------------|-------|--------|-------------------|-----------|-----------|-------------------------|------------------------------|
| Cuenta de cheques    | 92174 | M.N.   | 3                 | XXX       | \$        | \$ 791,619 23194        | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ Ninguno              | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ "                    | ( )                          |
| Cuenta de ahorros    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ "                    | ( )                          |
| Depósito a plazo     | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ "                    | ( )                          |
| Depósito en garantía | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ "                    | ( )                          |
| Otros depósitos      | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ "                    | ( )                          |

4. La firma indicada en la referencia tenía a su cargo los saldos siguientes (Incluidos los documentos descontados con nuestro endoso).

CUENTAS DEUDORAS

|                                        | Fecha de vencimiento | % de Interés anual | SALDOS AL 31-dic-16 (1) | Se acompaña relación |
|----------------------------------------|----------------------|--------------------|-------------------------|----------------------|
| Descuentos                             | _____                | _____              | \$ Ninguno              | ( )                  |
| Préstamos directos                     | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Préstamos prendarios                   | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Créditos simples o en cuenta corriente | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Créditos refaccionarios No. 1          | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Créditos de habitación o avío          | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Cartera vencida                        | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |
| Crédito refaccionario No. 2            | _____                | _____              | \$ "                    | ( )                  |

5. En nuestras cuentas de orden figuran los saldos siguientes, a la misma fecha indicada en el cuadro precedente:

|                          |                                                                                                                                      |            |     |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
| Deudores por aval        |                                                                                                                                      | \$ Ninguno | ( ) |
| Apertura de crédito      |                                                                                                                                      | \$ "       | ( ) |
| Depositantes de valores: | En garantía                                                                                                                          | \$ "       | ( ) |
|                          | En custodia                                                                                                                          | \$ "       | ( ) |
|                          | En administración, certificados financieros a plazo fijo, con vencimiento al 3 de febrero de 20____ (año siguiente al que se revisa) | \$ "       | ( ) |
| Fideicomisos             |                                                                                                                                      | \$ "       | ( ) |
| Remitentes de cobranzas  |                                                                                                                                      | \$ "       | ( ) |

6. Además de la información anterior, manifestamos a ustedes que en nuestros registros aparecen los datos relacionados con la firma de referencia al reverso:

Atentamente,

BANCO 1

NOMBRE DEL BANCO Y FIRMA AUTORIZADA

Original para el auditor

Copia para el banco

Formulario de confirmación bancaria recomendado en 1964 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación de Banqueros de México para la Banca de Depósito.

Nombre y domicilio del autor:  
6 de febrero de 2017  
Información sobre:

Merka, S.A.B. de C.V.  
(NOMBRE DEL CUENTAHABIENTE)

Muy señores nuestros:

1. Este formulario contiene datos de la contabilidad:  
Solo de esta oficina (X) De \_\_\_\_\_ ( )  
De toda la institución ( ) De \_\_\_\_\_ ( )

2. Las firmas autorizadas para girar cheques son, según nuestros registros:

| Firmas | Nombres         | Puede firmar cheques individualmente | Puede firmar mancomunadamente |
|--------|-----------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| 1      | Armando Ramírez | _____                                | _____ X                       |
| 2      | Mariana Chávez  | _____                                | _____ X                       |
| 3      | Juan Jiménez    | _____                                | _____ X                       |

3. Los saldos que muestran nuestros libros en las fechas indicadas son los siguientes:

CUENTAS ACREEDORAS

|                      | Núm.  | Moneda | Firmas 1, 2, 3, 4 | % Interés | SALDOS AL | SALDOS AL 31-dic-16 | Se acompaña estado de cuenta |
|----------------------|-------|--------|-------------------|-----------|-----------|---------------------|------------------------------|
| Cuenta de cheques    | 82635 | M.N.   | 3                 | XXX       | \$        | \$ 673,995 23194    | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ Ninguno          | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                | ( )                          |
| Cuenta de ahorros    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                | ( )                          |
| Depósito a plazo     | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                | ( )                          |
| Depósito en garantía | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                | ( )                          |
| Otros depósitos      | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                | ( )                          |

4. La firma indicada en la referencia tenía a su cargo los saldos siguientes (incluidos los documentos descontados con nuestro endoso).

CUENTAS DEUDORAS

|                                        | Fecha de vencimiento | % de Interés anual | SALDOS Al 31/dic/16 (1) Ninguno | Se acompaña relación |
|----------------------------------------|----------------------|--------------------|---------------------------------|----------------------|
| Descuentos                             | _____                | _____              | \$ Ninguno                      | ( )                  |
| Préstamos directos                     | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Préstamos prendarios                   | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos simples o en cuenta corriente | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos refaccionarios No. 1          | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos de habitación o avío          | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Cartera vencida                        | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Crédito refaccionario No. 2            | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |

5. En nuestras cuentas de orden figuran los saldos siguientes, a la misma fecha indicada en el cuadro precedente:

|                         |                                                                                                                                      |            |     |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
| Deudores por aval       |                                                                                                                                      | \$ Ninguno | ( ) |
| Apertura de crédito     |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Deposantes de valores:  | En garantía                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                         | En custodia                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                         | En administración, certificados financieros a plazo fijo, con vencimiento el 3 de febrero de 20____ (año siguiente al que se revisa) | \$ +       | ( ) |
| Fideicomisos            |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Remitentes de cobranzas |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |

6. Además de la información anterior, manifestamos a ustedes que en nuestros registros aparecen los datos relacionados con la firma de referencia al reverso:

Atentamente,  
BANCO 2  
NOMBRE DEL BANCO Y FIRMA AUTORIZADA

Original para el auditor  
Copia para el banco

Formulario de confirmación bancaria recomendado en 1964 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación de Banqueros de México para la Banca de Depósito.

Nombre y domicilio del autor:  
28 de enero de 2017  
Información sobre:

Merka, S.A.B de C.V.  
(NOMBRE DEL CUENTAHABIENTE)

Muy señores nuestros:

1. Este formulario contiene datos de la contabilidad:  
Solo de esta oficina (X) De \_\_\_\_\_ ( )  
De toda la institución ( ) De \_\_\_\_\_ ( )

2. Las firmas autorizadas para girar cheques son, según nuestros registros:

| Firmas | Nombres               | Puede firmar cheques individualmente | Puede firmar mancomunadamente |
|--------|-----------------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| 1      | <u>Amando Ramirez</u> | _____                                | <u>X</u>                      |
| 2      | <u>Mariana Chávez</u> | _____                                | <u>X</u>                      |
| 3      | <u>Juan Jiménez</u>   | _____                                | <u>X</u>                      |

3. Los saldos que muestran nuestros libros en las fechas indicadas son los siguientes:

CUENTAS ACREEDORAS

|                      | Núm.  | Moneda | Firmas 1, 2, 3, 4 | % Interés | SALDOS AL | SALDOS AL 31-dic-16           | Se acompaña estado de cuenta |
|----------------------|-------|--------|-------------------|-----------|-----------|-------------------------------|------------------------------|
| Cuenta de cheques    | 91011 | M.N.   | 3                 | XXX       | \$        | \$ 8,647,716 <sup>23104</sup> | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ Ninguno                    | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Cuenta de ahorros    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Depósito a plazo     | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Depósito en garantía | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Otros depósitos      | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |

4. La firma indicada en la referencia tenía a su cargo los saldos siguientes (incluidos los documentos descontados con nuestro endoso).

CUENTAS DEUDORAS

|                                        | Fecha de vencimiento | % de interés anual | SALDOS Al 31/dic/16 (1) Ninguno | Se acompaña relación |
|----------------------------------------|----------------------|--------------------|---------------------------------|----------------------|
| Descuentos                             | _____                | _____              | \$ Ninguno                      | ( )                  |
| Préstamos directos                     | _____                | _____              | \$ 8,000,000 - \$110            | ( )                  |
| Préstamos prendarios                   | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos simples o en cuenta corriente | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos refaccionarios No. 1          | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos de habilitación o avío        | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Cartera vencida                        | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Crédito refaccionario No. 2            | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |

5. En nuestras cuentas de orden figuran los saldos siguientes, a la misma fecha indicada en el cuadro precedente:

|                          |                                                                                                                                      |            |     |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
| Deudores por aval        |                                                                                                                                      | \$ Ninguno | ( ) |
| Apertura de crédito      |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Depositantes de valores: | En garantía                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                          | En custodia                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                          | En administración, certificados financieros a plazo fijo, con vencimiento el 3 de febrero de 20____ (año siguiente al que se revisa) | \$ +       | ( ) |
| Fideicomisos             |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Remitentes de cobranzas  |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |

6. Además de la información anterior, manifestamos a ustedes que en nuestros registros aparecen los datos relacionados con la firma de referencia al reverso:

Atentamente,

BANCO SANTANDER  
NOMBRE DEL BANCO Y FIRMA AUTORIZADA

Original para el auditor  
Copia para el banco

Formulario de confirmación bancaria recomendado en 1964 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación de Banqueros de México para la Banca de Depósitos.

Nombre y domicilio del autor:  
28 de enero de 2017  
Información sobre:

Merka, S.A.B de C.V.  
(NOMBRE DEL CUENTAHABIENTE)

Muy señores nuestros:

1. Este formulario contiene datos de la contabilidad:  
Solo de esta oficina (X) De \_\_\_\_\_ ( )  
De toda la institución ( ) De \_\_\_\_\_ ( )

2. Las firmas autorizadas para girar cheques son, según nuestros registros:

| Firmas | Nombres               | Puede firmar cheques individualmente | Puede firmar mancomunadamente |
|--------|-----------------------|--------------------------------------|-------------------------------|
| 1      | <u>Amando Ramirez</u> | _____                                | <u>X</u>                      |
| 2      | <u>Mariana Chávez</u> | _____                                | <u>X</u>                      |
| 3      | <u>Juan Jiménez</u>   | _____                                | <u>X</u>                      |

3. Los saldos que muestran nuestros libros en las fechas indicadas son los siguientes:

CUENTAS ACREEDORAS

|                      | Núm.  | Moneda | Firmas 1, 2, 3, 4 | % Interés | SALDOS AL | SALDOS AL 31-dic-16           | Se acompaña estado de cuenta |
|----------------------|-------|--------|-------------------|-----------|-----------|-------------------------------|------------------------------|
| Cuenta de cheques    | 91011 | M.N.   | 3                 | XXX       | \$        | \$ 8,647,716 <sup>23104</sup> | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ Ninguno                    | ( )                          |
| Cuenta de cheques    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Cuenta de ahorros    | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Depósito a plazo     | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Depósito en garantía | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |
| Otros depósitos      | _____ | _____  | _____             | _____     | \$        | \$ +                          | ( )                          |

4. La firma indicada en la referencia tenía a su cargo los saldos siguientes (incluidos los documentos descontados con nuestro endoso).

CUENTAS DEUDORAS

|                                        | Fecha de vencimiento | % de interés anual | SALDOS Al 31/dic/16 (1) Ninguno | Se acompaña relación |
|----------------------------------------|----------------------|--------------------|---------------------------------|----------------------|
| Descuentos                             | _____                | _____              | \$ Ninguno                      | ( )                  |
| Préstamos directos                     | _____                | _____              | \$ 8,000,000 - \$110            | ( )                  |
| Préstamos prendarios                   | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos simples o en cuenta corriente | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos refaccionarios No. 1          | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Créditos de habilitación o avío        | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Cartera vencida                        | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |
| Crédito refaccionario No. 2            | _____                | _____              | \$ +                            | ( )                  |

5. En nuestras cuentas de orden figuran los saldos siguientes, a la misma fecha indicada en el cuadro precedente:

|                          |                                                                                                                                      |            |     |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
| Deudores por aval        |                                                                                                                                      | \$ Ninguno | ( ) |
| Apertura de crédito      |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Depositantes de valores: | En garantía                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                          | En custodia                                                                                                                          | \$ +       | ( ) |
|                          | En administración, certificados financieros a plazo fijo, con vencimiento el 3 de febrero de 20____ (año siguiente al que se revisa) | \$ +       | ( ) |
| Fideicomisos             |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |
| Remitentes de cobranzas  |                                                                                                                                      | \$ +       | ( ) |

6. Además de la información anterior, manifestamos a ustedes que en nuestros registros aparecen los datos relacionados con la firma de referencia al reverso:

Atentamente,

BANCO SANTANDER  
NOMBRE DEL BANCO Y FIRMA AUTORIZADA

Original para el auditor  
Copia para el banco

Formulario de confirmación bancaria recomendado en 1964 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación de Banqueros de México para la Banca de Depósitos.



**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Conciliación Bancaria de la Cuenta Núm. 92174 de Banamex**  
**Al 31 de diciembre de 2016**

Saldo según banco \_\_\_\_\_ \$791,619 23104

Más: cargos de la Compañía no considerados por el banco.

Más: cargos del banco no considerados por la Compañía. 515,037

| Fecha      | Concepto           | Importe        |
|------------|--------------------|----------------|
| 04/12/2016 | Comisión anual     | 17,000         |
| 28/12/2016 | Pago intercompañía | 498,037        |
|            |                    | <u>515,037</u> |

 ps

Menos: créditos de la Compañía no correspondidos por el banco. 520,413

| Fecha      | Concepto      | Importe        |
|------------|---------------|----------------|
| 06/12/2016 | Cheque # 1025 | 90,750         |
| 18/12/2016 | Cheque # 1026 | 79,025         |
| 21/12/2016 | Cheque # 1027 | 146,750        |
| 22/12/2016 | Cheque # 1028 | 117,350        |
| 28/12/2016 | Cheque # 1029 | 86,538         |
|            |               | <u>520,412</u> |

Menos: créditos del banco no correspondidos por la Compañía.

SALDOS SEGÚN COMPAÑÍA \_\_\_\_\_ \$786,243

Formuló: Ulises M.  
Autorizó: Mariana C.

ps Partida seleccionada por auditoría para revisión y ajustada

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Conciliación Bancaria de la Cuenta Núm. 82635 en Bancomer**  
**Al 31 de diciembre de 2016**

Saldo según banco \_\_\_\_\_ \$673,995

Más: cargos de la Compañía no considerados por el banco. —

Más: cargos del banco no considerados por la Compañía. 150

| Fecha      | Concepto   | Importe |
|------------|------------|---------|
| 04/12/2016 | Comisiones | 150     |

Menos: créditos de la Compañía no considerados por el banco. 1,250

| Fecha      | Concepto     | Importe      |
|------------|--------------|--------------|
| 16/12/2016 | Cheque # 304 | 750          |
| 28/12/2016 | Cheque # 305 | 501          |
|            |              | <u>1,251</u> |

Menos: créditos del banco no correspondidos por la Compañía.

SALDOS SEGÚN COMPAÑÍA (ver índice 23104) \$672,894

Formuló: Ulises M.  
Autorizó: Mariana C.

**Merka, S.A.B. de C.V.**  
**Conciliación Bancaria de la Cuenta Núm. 91011 en el Banco Santander**  
**Al 31 de diciembre de 2016**

Saldo según banco \_\_\_\_\_ \$ 8,647,716

Menos: créditos del banco no correspondidos por la Compañía.

SALDOS SEGÚN COMPAÑÍA \_\_\_\_\_ \$ 8,647,716

Formuló: Ulises M.  
Autorizó: Mariana C.

Programa de trabajo: efectivo y equivalentes de efectivo**Objetivo general:**

Obtener evidencia suficiente y competente respecto a la existencia, integridad, valuación, propiedad y adecuada presentación y revelación en los estados financieros de los rubros de efectivo y equivalentes de efectivo, por medio de los siguientes procedimientos diseñados de conformidad con el Boletín 6100 Guías.

**Riesgos identificados en 1322 (No observamos riesgos importantes debido a que no hay partidas en conciliación y las cuentas son confirmadas sin excepciones).**

1. *Integridad* – Los depósitos recibidos no se encuentran registrados. Las cuentas bancarias no están a nombre de la Compañía.
2. *Valuación y distribución* – El efectivo y el equivalente de efectivo registrado en los libros, no está reconciliado en las conciliaciones bancarias / estados de cuenta bancarios y/o las conciliaciones contienen partidas incorrectas o no válidas.

*Existencia* – Las cuentas de efectivo que se encuentran en la balanza de comprobación se encuentran respaldadas por una cuenta bancaria registrada en una institución financiera.

| Procedimiento de auditoría detallado                                                                                                                                                                                                     | Realizado por<br>Iniciales/Fecha | Ref. Papel de<br>trabajo |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| <b>1. Cédula sumaria</b>                                                                                                                                                                                                                 | Boletín 6100 Guías [p. 35]       |                          |
| Prepare la "Cédula sumaria de efectivo" con saldos al cierre del año con saldos comparativos.                                                                                                                                            | AT<br>11/01/2017                 | 4110                     |
| Compare los saldos del ejercicio con ejercicios anteriores para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas. Documente hallazgos inusuales.                                                                                   | AT<br>11/01/2017                 | 4110                     |
| Incluya los ajustes correspondientes derivado de los resultados de los procedimientos sustantivos aplicados y determine los saldos ajustados y/o finales, si hubiere.<br>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró. | AT<br>27/01/2017                 | 4110                     |

| 2. Confirmaciones <span>Boletín 6100 Guías [p. 43]</span>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                             |             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------|
| <p>Obtenga directamente de las instituciones de crédito la información sobre los saldos, restricciones, firmas autorizadas y otras características de las cuentas bancarias que estén bajo la custodia de la Compañía.</p> <p>Prepare y envíe las solicitudes de confirmaciones bancarias bajo nuestro control de todas las cuentas bancaras de la Compañía.</p> <p>En caso de que no recibir respuesta, haga un segundo envío.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | <p>AT</p> <p>18/01/2017</p> | <p>4120</p> |
| <p>Documente los acuses del primer envío de confirmaciones.</p> <p>Documente los acuses del segundo envío de confirmaciones, cuando aplique.</p> <p>Documente las respuestas recibidas de los bancos.</p> <p>Coteje los saldos según el banco contra las respuestas recibidas.</p> <p>Determine si existen diferencias respecto a los saldos contables y los saldos confirmados.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p>                                                                                                                                                                                                                        | <p>AT</p> <p>18/01/2017</p> | <p>4120</p> |
| 3. Revisión de conciliaciones <span>Boletín 6100 Guías [p. 46]</span>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                             |             |
| <p>Seleccione todas las cuentas bancarias y obtenga las conciliaciones bancarias que representen dinero depositado en cuentas con instituciones financieras, incluyendo las cuentas sobregiradas y obtenga conciliaciones de esas cuentas con el mayor general.</p> <p>Revise las conciliaciones bancarias de la Compañía verificando que las partidas incluidas en las mismas hayan sido correspondidas en los meses posteriores o, en su caso, se registren los ajustes que procedan.</p> <p>Documente el resumen de conciliaciones bancarias con las conciliaciones de los bancos al cierre del año.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p> | <p>AT</p> <p>22/01/2017</p> | <p>4120</p> |
| 4. Revisión de transacciones <span>Boletín 6100 Guías [pp. 49, 50]</span>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                             |             |
| <p>Del resumen de conciliaciones bancarias elaborado determine el tamaño de muestra para las partidas que suman. En su caso, seleccione para revisión la(s) partida(s) más representativa(s).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>AT</p> <p>27/01/2017</p> | <p>4120</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                             |             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------|
| <p>Examine el estado de cuenta bancario al 31 de diciembre de 2016 y determine si la partida seleccionada estaba propiamente incluida como partida en conciliación que se suma.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p>                                                                                                                                | <p>AT</p> <p>27/01/2017</p> | <p>4120</p> |
| <p>De los estados de cuenta bancarios subsecuentes determine el tamaño de población de los cargos que representan cheques pagados, avisos de débito bancarios, y otras partidas que potencialmente deben ser restadas en las conciliaciones bancarias. No considere comisiones, impuestos o pagos por concepto de nómina.</p> <p>Determine el tamaño de la muestra.</p> <p>Seleccione para revisión la(s) muestras más representativas.</p> | <p>AT</p> <p>27/01/2017</p> | <p>4120</p> |
| <p>Documente si las partidas revisadas están adecuadamente incluidas o excluidas de las partidas que se restan en la conciliación.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p>                                                                                                                                                                             | <p>AT</p> <p>27/01/2017</p> | <p>4120</p> |

**Conclusión:**

Los procedimientos de auditoría han respondido a los riesgos identificados. El saldo de la cuenta es razonablemente correcto.

**Norma Internacional de Auditoría 450 EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA**

La NIA 450 "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA.1. La NIA 3202 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Norma Internacional de Auditoría 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, "Evidencia de auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.</p> <p>Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 3151), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 5702), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 5203) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 2004 y NIA 3305).</p> |
| <b>Norma Internacional de Auditoría 505 CONFIRMACIONES EXTERNAS</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, "Confirmaciones externas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría."</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 3301 y de la NIA 500.2 No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.3.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Norma Internacional de Auditoría 520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, "Procedimientos analíticos", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos"). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 3151 trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos.</p>                                                         |

4200 Cuentas por cobrar

4210, Sumaria - cuentas por cobrar

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31/12/2016  
Sumaria de Cuentas por cobrar

4210

| Cta.                      | Concepto                                             | Saldo al         |                  | VAR              | % DE VAR   | Ajustes |           | Saldo ajustado | Rectificaciones |           | Saldo final | Revisión |
|---------------------------|------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------|---------|-----------|----------------|-----------------|-----------|-------------|----------|
|                           |                                                      | 31.12.2015       | 31.12.2016       |                  |            | Debe    | Haber     |                | Debe            | Haber     |             |          |
| 1100-001                  | Clientes                                             | 5,101,080        | 5,932,625        | 831,575          | 14%        |         | 5,932,625 | 5,932,625      |                 | 5,932,625 |             |          |
| 1100-004                  | Estimación para cuentas de cobro dudoso              | 105,246          | 197,839          | 92,593           | 47%        | 53,470  | 251,369   | 251,369        |                 | 251,369   | 4220.4      |          |
|                           | <b>Total sumaria de cuentas por cobrar - Neto</b>    | <b>4,995,834</b> | <b>5,734,786</b> | <b>738,952</b>   | <b>13%</b> | -       | 53,470    | 5,681,316      | -               | -         | 5,681,316   |          |
| Otras cuentas por cobrar: |                                                      |                  |                  |                  |            |         |           |                |                 |           |             |          |
| 1100-002                  | Deudores diversos                                    | 1,375,591        | 1,551,141        | 175,150          | 11%        |         | 1,551,141 | 1,551,141      |                 | 1,551,141 |             |          |
| 1300-001                  | IVA Acreditable                                      | 344,870          | 246,378          | -98,492          | -40%       |         | 246,378   | 246,378        |                 | 246,378   | (1)         |          |
|                           | <b>Total otras cuentas por cobrar</b>                | <b>1,720,461</b> | <b>1,797,519</b> | <b>76,658</b>    | <b>4%</b>  | -       | -         | 1,797,519      | -               | -         | 1,797,519   |          |
| 1100-003                  | Cuentas por pagar a partes relacionadas              | 602,788          | 1,390,109        | 787,321          | 57%        |         | 1,390,109 | 1,390,109      |                 | 1,390,109 |             |          |
|                           | <b>Total cuentas por pagar a partes relacionadas</b> | <b>602,788</b>   | <b>1,390,109</b> | <b>787,321</b>   | <b>57%</b> | -       | -         | 1,390,109      | -               | -         | 1,390,109   |          |
|                           | <b>Total</b>                                         | <b>7,319,083</b> | <b>8,922,414</b> | <b>1,603,331</b> | <b>19%</b> | -       | 53,470    | 8,868,944      | -               | -         | 8,868,944   | 2210     |

(1) Este saldo corresponde a préstamos a empleados que se verificaron mediante pruebas de auditoría y no se encontraron excepciones.  
(2) m  
(3) El saldo de esta cuenta fue revisado con una prueba global de IVA. No se identificaron asientos que reportar.  
(4) Saldo material cuantitativamente, pero no cualitativamente.

INICIAL  
ELABORÓ: AT  
REVISÓ: SC

FECHA  
20-Ago-17  
21-Ago-17

4220, Revisión de cuentas por cobrar

Índice

**Procedimiento**

1. Confirmación de cuentas por cobrar.
2. Selección de cuentas por cobrar a confirmar.
3. Cobros posteriores.
4. Estimación de cuentas de cobro dudoso.

**Riesgos identificados**

**Cuentas por cobrar**

1. Existencia – El saldo de las cuentas por cobrar se encuentra integrado de saldos que no son propiedad de la Entidad en su totalidad. El importe de las cuentas por cobrar registradas no corresponde a ventas reales.

**Estimación para cuentas de cobro dudoso**

2. Valuación – Se ha utilizado una metodología inadecuada para reconocer la estimación para cuentas de cobro dudoso.

**Riesgos cubiertos**

SI

## 4220.1, Integración de cuentas por cobrar

**Objetivo:** Validar que las cuentas por cobrar sean válidas y estén registradas en la contabilidad, comprobando que correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados.

**Determinación de la muestra**

|                      |           |      |
|----------------------|-----------|------|
| MT                   | 715,000   | 1310 |
| Población            | 5,932,625 |      |
| Tamaño de la muestra | 8         | (a)  |

**Partes relacionadas**

| Cta.       | Nombre                | 31-dic-16            |
|------------|-----------------------|----------------------|
| B102-002-1 | Constru-Italy         | 155,575 PS           |
| B102-002-2 | Constructora Mexicana | 258,530 PS           |
| B102-002-3 | Inmobiliaria Quames   | 975,000 PS           |
|            |                       | <b>1,390,105 (f)</b> |
|            | Sobrealcance          | 1,390,109 4210       |
|            | Diferencia            | -                    |

| Cta.     | Nombre       | Importe 31-dic-16    |
|----------|--------------|----------------------|
| B100-001 | Cliente 1    | 341,500              |
| B100-002 | Cliente 2    | 284,600              |
| B100-003 | Cliente 3    | 398,500 PS (d)       |
| B100-004 | Cliente 4    | 445,500 PS (d)       |
| B100-005 | Cliente 5    | 493,000 PS (d)       |
| B100-006 | Cliente 6    | 195,000              |
| B100-007 | Cliente 7    | 394,000 PS (d)       |
| B100-008 | Cliente 8    | 440,800 PS (d)       |
| B100-009 | Cliente 9    | 155,350              |
| B100-010 | Cliente 10   | 343,875              |
| B100-011 | Cliente 11   | 200,200              |
| B100-012 | Cliente 12   | 316,750              |
| B100-013 | Cliente 13   | 381,100 PS (d)       |
| B100-014 | Cliente 14   | 396,000 PS (d)       |
| B100-015 | Cliente 15   | 403,450 PS (d)       |
| B100-016 | Cliente 16   | 348,500              |
| B100-017 | Cliente 17   | 119,000              |
| B100-018 | Cliente 18   | 151,500              |
| B100-019 | Cliente 19   | 124,000              |
|          |              | <b>5,932,625 (b)</b> |
|          | Sobrealcance | 5,932,625 4210       |
|          | Diferencia   | -                    |

(a) Las selecciones se han hecho con base en juicio profesional.

(b) Cálculos aritméticos correctos.

(c) Se realizó una subselección con un muestreo estadístico.

(d) Estas selecciones fueron revisadas satisfactoriamente. Se obtuvo la confirmación del saldo. No se identificaron diferencias.

(e) Debido a que el número de selecciones excede el número de subcuentas, se hará una subselección de esta cuenta, por tener el saldo mayor.

(f) Las partidas a revisar conforme a este tamaño de muestra excede el número de partes relacionadas incluidas, por lo tanto, se revisarán las tres partes relacionadas cubriendo así todo el saldo.

**Nota para el participante:** asuma que las selecciones no incluidas aquí ya fueron revisadas sin identificar desviaciones; por lo tanto, se incluyen estas selecciones como ejemplo.

|          | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | AT      | 15-feb-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 15-feb-17 |

## 4220.2, Control de confirmaciones

| Objetivo: Realizar el envío y control de confirmaciones de los clientes seleccionados. |           |                        |                     |       |             |                       |            |                       |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------------------|---------------------|-------|-------------|-----------------------|------------|-----------------------|------------|
|                                                                                        |           |                        |                     |       |             | ENVÍO DE CONFIRMACIÓN |            | CONFIRMACIÓN RECIBIDA |            |
|                                                                                        |           |                        |                     |       |             | FECHA                 | REFERENCIA | FECHA                 | REFERENCIA |
| CLIENTE                                                                                |           | Saldo al 31-<br>dic-16 | Saldo<br>confirmado | Marca | Dif.        |                       |            |                       |            |
| ps                                                                                     | Ciente 3  | 398,500                | 398,500             |       | -           | 20/02/17              | 4221       | 26/02/17              | 4221       |
| ps                                                                                     | Ciente 4  | 445,500                |                     | (a)   | - 445,500   | 20/02/17              |            |                       |            |
| ps                                                                                     | Ciente 5  | 493,000                | 493,000             | (a)   | -           | 20/02/17              | 4221       | 28/02/17              | 4221       |
| ps                                                                                     | Ciente 7  | 394,000                |                     | (a)   | - 394,000   | 20/02/17              |            |                       |            |
| ps                                                                                     | Ciente 8  | 440,800                | 440,800             | (a)   | -           | 20/02/17              | 4221       | 02/03/17              | 4221       |
| ps                                                                                     | Ciente 13 | 381,100                |                     | (a)   | - 381,100   | 20/02/17              |            |                       |            |
| ps                                                                                     | Ciente 14 | 396,000                |                     | (a)   | - 396,000   | 20/02/17              |            |                       |            |
| ps                                                                                     | Ciente 15 | 403,450                |                     | (a)   | - 403,450   | 20/02/17              |            |                       |            |
|                                                                                        |           | <u>3,352,350</u>       | <u>1,332,300</u>    |       | - 2,020,050 |                       |            |                       |            |
|                                                                                        |           | (b)                    | (b)                 |       | (b)         |                       |            |                       |            |

**Conclusión:** No se identificaron diferencias en las confirmaciones recibidas, por aquellas partidas que no obtuvimos respuesta se realizaron procedimientos adicionales. Se identificó que hay un saldo con partes relacionadas clasificado como deudores diversos, la Compañía decidió no reconocer la reclasificación, por lo tanto, se incluye en la ódula de ajustes y reclasificaciones no corregidos.

- (a) No se obtuvo confirmación del saldo por lo que se realizarán procedimientos sustantivos adicionales de estas partidas, obteniendo documentación soporte y evidencia de entrega del servicio.
- (b) Cálculos aritméticos correctos.
- (c) Se identificó que este saldo corresponde a un familiar en línea recta del accionista principal, por lo cual se le propuso a la Compañía una reclasificación. La Compañía ha decidido no reclasificarlo. Se ha incluido en la ódula de errores no corregidos.

|          |         |           |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|          | AT      | 20-feb-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 21-feb-17 |

4220.3, Revisión de cobros posteriores



**Objetivo:** Validar el saldo de cuentas por cobrar a través de una prueba de cobros posteriores por aquellas confirmaciones de cuentas por cobrar de las cuales no recibimos respuesta.

**Nota:** La selección de partidas a revisar se realizará a juicio del auditor considerando montos relevantes para efectos prácticos.

| No. Factura | Fecha    | Nombre     | Importe 31- dic-16 | Importe del cobro posterior | Ref. | Dif.  |
|-------------|----------|------------|--------------------|-----------------------------|------|-------|
| 16883       | 06/12/16 | Cliente 13 | 69,000             |                             |      |       |
| 16888       | 11/12/16 | Cliente 13 | 48,450             |                             |      |       |
| 16898       | 20/12/16 | Cliente 13 | 46,500             |                             |      |       |
| 16903       | 23/12/16 | Cliente 13 | 41,500             |                             |      |       |
| 16905       | 24/12/16 | Cliente 13 | 81,100             |                             |      |       |
| 16908       | 25/12/16 | Cliente 13 | 46,050             |                             |      |       |
| 16894       | 30/12/16 | Cliente 13 | 48,500             |                             |      |       |
| 16891       | 16/12/16 | Cliente 14 | 43,875             |                             |      |       |
| 16893       | 16/12/16 | Cliente 14 | 95,350             | 95,350                      | (b)  | 0 (a) |
| 16896       | 19/12/16 | Cliente 14 | 35,200             |                             |      |       |
| 16901       | 22/12/16 | Cliente 14 | 17,250             |                             |      |       |
| 16906       | 24/12/16 | Cliente 14 | 40,800             |                             |      |       |
| 16911       | 25/12/16 | Cliente 14 | 73,650             |                             |      |       |
| 16916       | 27/12/16 | Cliente 14 | 43,875             |                             |      |       |
| 16897       | 31/12/16 | Cliente 14 | 46,000             |                             |      |       |
| 16921       | 27/12/16 | Cliente 15 | 10,200             |                             |      |       |
| 16926       | 28/12/16 | Cliente 15 | 33,200             |                             |      |       |
| 16931       | 28/12/16 | Cliente 15 | 81,100             |                             |      |       |
| 16936       | 29/12/16 | Cliente 15 | 95,500             | 95,500                      | (b)  | 0 (a) |
| 16941       | 29/12/16 | Cliente 15 | 48,450             |                             |      |       |
| 16946       | 29/12/16 | Cliente 15 | 48,500             |                             |      |       |
| 16951       | 30/12/16 | Cliente 15 | 86,500             |                             |      |       |
| 16868       | 02/12/16 | Cliente 4  | 98,500             | 98,500                      | (b)  | 0 (a) |
| 16870       | 03/12/16 | Cliente 4  | 94,600             | 94,600                      | (b)  | 0 (a) |
| 16872       | 03/12/16 | Cliente 4  | 44,900             |                             |      |       |
| 16873       | 04/12/16 | Cliente 4  | 70,500             |                             |      |       |
| 16878       | 05/12/16 | Cliente 4  | 93,000             |                             |      |       |
| 16884       | 06/12/16 | Cliente 4  | 44,000             |                             |      |       |
| 16880       | 05/12/16 | Cliente 7  | 43,875             |                             |      |       |
| 16882       | 06/12/16 | Cliente 7  | 40,800             |                             |      |       |
| 16885       | 11/12/16 | Cliente 7  | 86,750             |                             |      |       |
| 16890       | 11/12/16 | Cliente 7  | 81,100             |                             |      |       |
| 16895       | 18/12/16 | Cliente 7  | 96,000             | 96,000                      | (b)  | 0 (a) |
| 16900       | 21/12/16 | Cliente 7  | 45,475             |                             |      |       |
|             |          |            | 2,020,050          |                             |      |       |

Total saldo no confirmado <sup>(a)</sup> 2,020,050 [1]  
Diferencia -

(a) Cálculos aritméticos correctos.

No se obtuvo confirmación del saldo por lo que se realizarán procedimientos sustantivos adicionales de estas partidas, obteniendo documentación soporte y evidencia de entrega del servicio.

**Conclusión:** los cobros posteriores son razonablemente correctos. Por las confirmaciones de las que no recibimos respuesta pudimos verificar que se han localizado.

|          |         |           |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
| REVISÓ:  | AT      | 02-feb-17 |
|          | VC      | 03-feb-17 |

## 4220.4, Estudio de incobrabilidad de las cuentas de clientes

Objetivo: verificar la suficiencia de la estimación determinada por la Compañía para cuentas incobrables.

1) Revisión al 31 de diciembre de 2016

| Cta.     | Nombre     | Importe<br>31- dic-16 | Hasta 30 días | De 31 a 60 | De 61 a 90 | De 91 a 120          | Más de 120 |
|----------|------------|-----------------------|---------------|------------|------------|----------------------|------------|
| B100-001 | Cliente 1  | 341,500               | -             | 98,214     | 82,661     | 68,799               | 91,827     |
| B100-002 | Cliente 2  | 284,600               | 41,449        | 67,494     | 46,381     | 48,772               | 80,506     |
| B100-003 | Cliente 3  | 398,500               | 94,661        | 117,327    | 51,173     | 58,874               | 76,466     |
| B100-004 | Cliente 4  | 445,500               | 244,881       | -          | 52,445     | 50,866               | 97,309     |
| B100-005 | Cliente 5  | 493,000               | 144,582       | 149,605    | 102,108    | -                    | 96,726     |
| B100-006 | Cliente 6  | 195,000               | -             | -          | 103,826    | -                    | 91,175     |
| B100-007 | Cliente 7  | 394,000               | 128,990       | -          | 67,490     | 80,072               | 117,448    |
| B100-008 | Cliente 8  | 440,800               | 117,494       | 96,067     | 91,199     | 41,067               | 94,974     |
| B100-009 | Cliente 9  | 155,350               | 11,709        | 61,437     | -          | 20,812               | 61,393     |
| B100-010 | Cliente 10 | 343,875               | 59,450        | 54,162     | 61,546     | 76,608               | 92,110     |
| B100-011 | Cliente 11 | 200,200               | 94,196        | 20,321     | 6,196      | 10,673               | 68,815     |
| B100-012 | Cliente 12 | 316,750               | 164,477       | -          | -          | 88,558               | 63,716     |
| B100-013 | Cliente 13 | 381,100               | 71,664        | -          | 67,340     | 149,381              | 92,716     |
| B100-014 | Cliente 14 | 396,000               | 199,067       | 99,769     | -          | -                    | 97,165     |
| B100-015 | Cliente 15 | 403,450               | 143,678       | 69,584     | -          | 86,628               | 103,560    |
| B100-016 | Cliente 16 | 348,500               | 86,890        | 44,107     | 46,173     | 87,266               | 84,065     |
| B100-017 | Cliente 17 | 119,000               | -             | -          | -          | 57,451               | 61,549     |
| B100-018 | Cliente 18 | 151,500               | -             | -          | 26,903     | 44,716               | 79,881     |
| B100-019 | Cliente 19 | 124,000               | -             | -          | -          | -                    | 124,000    |
|          |            | 5,932,625             | 1,603,164     | 878,086    | 805,438    | 970,541              | 1,675,397  |
|          |            | B-200                 |               |            |            | 15%                  | 251,310    |
|          |            |                       |               |            |            | Estimación s/sumaria | 197,839    |
|          |            |                       |               |            |            | Incremento           | 53,471     |

| Amarre de la reserva:                 | Importe | Ref.   |
|---------------------------------------|---------|--------|
| Saldo al 31/12/15                     | 105,346 |        |
| (+) Incrementos y/o (Resultados 2016) | 92,559  | 2320.1 |
| Saldo al 31/12/16                     | 197,839 |        |
| Saldo s/balanza                       | 197,839 | 4210   |
| Diferencia                            | -       |        |

(a) El cálculo de la reserva de cuentas incobrables ha sido consistente con las políticas de la empresa, las cuales indican que se reservará el 15% de las cuentas con antigüedad mayor a 120 días, no ha habido cambios en la política en 2016 o 2015.

(b) Cálculos aritméticos correctos.

(c) Se revisó la clasificación de la antigüedad de este cliente.

Conclusión: se propuso ajuste correspondiente por la insuficiencia de la reserva.

| No. cta. | Nombre de la cuenta                                                   | Cargo  | Abono  | ELABORÓ: | INICIAL   | FECHA |
|----------|-----------------------------------------------------------------------|--------|--------|----------|-----------|-------|
| 33-001   | Gastos                                                                | 53,471 |        | AT       | 03-feb-17 |       |
| B200-001 | Estimación para cuentas de cobro dudoso                               |        | 53,471 | VC       | 04-feb-17 |       |
|          | Incremento a la estimación de ctas. de cobro dudoso por insuficiencia |        |        |          |           |       |

[4221, Documentación soporte de cuentas por cobrar](#)

**Merka, S.A.B. de C.V.**

**Documentación soporte de cuentas por cobrar**

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31/12/2016  
Confirmación de clientes  
**EJEMPLO DE CONFIRMACIONES ENVIADAS**

Ciudad de México a 20 de febrero de 2017

\_\_\_\_\_  
(Nombre del cliente)

Muy señores nuestros:

Nuestros auditores, Despacho HHTC, S.C. se encuentran practicando una revisión de nuestros estados financieros y registros contables al 31 de diciembre de 2016.

Por tal motivo, y por nuestro conducto, solicitan de ustedes se sirvan confirmar el siguiente saldo a su cargo en esa fecha:

\$ \_\_\_\_\_  
(Importe)

Les suplicamos se sirvan enviar la información requerida directamente a la oficina de nuestros auditores, con dirección en Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC, Juárez, Cuauhtémoc C.P. 06600 CDMX, en el sobre timbrado y rotulado que se acompaña.

Les agradecemos anticipadamente su colaboración.

Atentamente,

Merka, S.A.B de C.V.

ELABORÓ:  
REVISÓ:

| INICIAL | FECHA     |
|---------|-----------|
| AT      | 20-feb-17 |
| VC      | 22-feb-17 |

CLIENTES  
RESPUESTAS A LAS SOLICITUDES DE CONFIRMACIÓN DE SALDO

HHTC, S.C.  
Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC,  
Juárez, Cuauhtémoc  
C.P. 06600 CDMX

El saldo a nuestro cargo por \$398,500 que aparece en los libros de Merka, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2016 es: 4221

Correcto ☒  
Incorrecto ☐ (En este caso, favor de indicar las causas).

---

---

---

Ciudad de México a 26 de febrero de 2017



Cliente 3

Nombre y firma

CLIENTES  
RESPUESTAS A LAS SOLICITUDES DE CONFIRMACIÓN DE SALDO

HHTC, S.C.  
Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC,  
Juárez, Cuauhtémoc  
C.P. 06600 CDMX

El saldo a nuestro cargo por \$493,000 que aparece en los libros de Merka, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2016 es: 4221

Correcto ☒  
Incorrecto ☐ (En este caso, favor de indicar las causas).

---

---

---

Ciudad de México a 28 de febrero de 2017



Cliente 5

Nombre y firma

CLIENTES  
RESPUESTAS A LAS SOLICITUDES DE CONFIRMACIÓN DE SALDO

---

HHTC, S.C.  
Paseo de la Reforma 1525 Suite ABC,  
Juárez, Cuauhtémoc  
C.P. 06600 CDMX

El saldo a nuestro cargo por \$440,800 que aparece en los libros de Merka, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2016 es: **4221**

Correcto ☒  
Incorrecto ☐ (En este caso, favor de indicar las causas).

---

---

---

---

Ciudad de México a 2 de febrero de 2017



Cliente 8  
Nombre y firma

---

[4230, Programas de trabajo - cuentas por cobrar](#)

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Objetivo general:</b></p> <p>Comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar y la valuación de las cuentas por cobrar incluyendo el registro de las estimaciones necesarias para cuentas de dudosa recuperación, verificar que todas las cuentas por cobrar estén registradas en la contabilidad comprobando que estas correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo, y comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.</p> <p style="text-align: right;">Boletín 6110 Guías</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| Procedimiento de auditoría detallado                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Realizado por<br>Iniciales/Fecha | Ref. Papel de<br>trabajo |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| <b>1. Cédula sumaria</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Boletín 6110 Guías [p. 108]      |                          |
| Prepare la "Cédula sumaria" con saldos al cierre del año con saldos comparativos.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | VC<br>20/02/2017                 | 4210                     |
| Compare los saldos del ejercicio con ejercicios anteriores para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | VC<br>20/02/2017                 | 4210                     |
| Incluya los ajustes correspondientes derivados de los resultados de los procedimientos sustantivos aplicados y determine los saldos ajustados y/o finales, si hubiere.<br><br>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.                                                                                                                                                                                                                                             | VC<br>20/02/2017                 | 4210                     |
| <b>2. Confirmaciones</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Boletín 6110 Guías [pp. 94, 95]  |                          |
| Dado que la confirmación directa al auditor de las cuentas por cobrar se considera el procedimiento más efectivo para comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar y es un procedimiento de auditoría que, salvo casos justificados de excepción, invariablemente debe aplicarse, aplique los siguientes procedimientos:<br><br>Obtenga la integración de la población (saldo de las cuentas por cobrar).<br><br>Revise las sumas y concilie con la sumaria de cuentas por cobrar. | VC<br>20/02/2017                 | 4220                     |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                  |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------|
| Determine el tamaño de la muestra.<br>Seleccione para revisión la(s) muestra(s) mediante juicio profesional.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                  |      |
| Prepare y envíe las solicitudes de confirmaciones de las cuentas por cobrar seleccionadas.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | VC<br>20/02/2017 | 4220 |
| <p>Documente los acuses del primer envío de confirmaciones.</p> <p>Documente los acuses del segundo envío de confirmaciones, cuando aplique.</p> <p>Documente las respuestas recibidas de los saldos confirmados.</p> <p>Coteje los saldos según el detalle de las cuentas por cobrar contra las respuestas recibidas.</p> <p>Determine si existen diferencias respecto a los saldos contables y los saldos confirmados.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | VC<br>02/02/2017 | 4220 |
| <b>3. Verificación de cobros posteriores</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                  |      |
| <p>Para las cuentas por cobrar de las cuales no se obtenga respuesta a la confirmación de saldos enviada, desarrolle un procedimiento alternativo de revisión:</p> <p>Verifique los saldos pendientes de cobro seleccionados a través del cotejo con los registros de ingresos de efectivo posteriores.</p> <p>Identifique los clientes de los cuales no se obtuvo respuesta a la confirmación de saldos enviada.</p> <p>Obtenga las facturas que integran el monto total no confirmado por los clientes que se mencionan en el punto anterior.</p> <p>Considere como total de la población el total de las facturas de los saldos por los cuales no se recibió confirmación.</p> <p>Por cada confirmación no recibida haga una subselección mediante juicio profesional.</p> <p>Examine el estado de cuenta bancario del periodo subsecuente e identifique si las partidas seleccionadas fueron cobradas.</p> <p>Documente el importe del cobro posterior identificado y determine si hay diferencias e incluya las referencias entre papeles de trabajo que correspondan.</p> | VC<br>02/02/2017 | 4220 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                             |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------|
| Documente las conclusiones de su revisión.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                             |      |
| Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                             |      |
| <b>4. Comprobación de los análisis de antigüedad de saldo con la documentación de respaldo</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                             |      |
| Boletín 6110 Guías [p. 61]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                             |      |
| <p>Verifique la suficiencia de la estimación para cuentas de cobro dudoso considerando los saldos iniciales y finales, castigos o bajas, recuperaciones y el gasto por cuentas de cobro dudoso.</p> <p>Recalcule la estimación de cuentas de cobro dudoso, conforme a las políticas de la Compañía.</p> <p>Prepare el cuadro de amarre a resultados de la reserva.</p> <p>Documente las conclusiones de su revisión.</p> <p>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.</p> | <p>VC</p> <p>03/02/2017</p> | 4220 |

**Conclusión:**

Los procedimientos de auditoría han respondido a los riesgos identificados. El saldo de la cuenta es razonablemente correcto.

**Norma Internacional de Auditoría 450 EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA**

La NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA.1. La NIA 3202 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Norma Internacional de Auditoría 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA</b></p> <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, “Evidencia de auditoría”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que pueda basar su opinión.</p> <p>Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 3151), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 5702), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 5203) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 2004 y NIA 3305).</p> |
| <p><b>Norma Internacional de Auditoría 505 CONFIRMACIONES EXTERNAS</b></p> <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, “Confirmaciones externas”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.”</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 3301 y de la NIA 500.2 No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.3.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <p><b>Norma Internacional de Auditoría 520 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</b></p> <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, “Procedimientos analíticos”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 3151 trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos.</p>                                                     |
| <p><b>Norma Internacional de Auditoría 560 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE</b></p> <p>La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, “Hechos posteriores al cierre”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.</p> <p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. (Ref: Apartado A1)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p style="text-align: center;">Hechos posteriores al cierre</p> <p>Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:</p> <p>(a) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros.</p> <p>(b) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.</p> <p>La NIA 700 explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

## 4300 Inventarios

### 4310, Sumaria - inventario

| Cta.     | Concepto                            | Saldo al         |      | Ref. | 31.12.2016       | Ref.   | VAR              | % DE VAR | Ajustes       |               | Saldo ajustados  | Reconciliaciones |          | Saldo final      | Revisión |
|----------|-------------------------------------|------------------|------|------|------------------|--------|------------------|----------|---------------|---------------|------------------|------------------|----------|------------------|----------|
|          |                                     | 31.12.2015       | Ref. |      |                  |        |                  |          | Debe          | Haber         |                  | Debe             | Haber    |                  |          |
| 1200-001 | Inventario de materia prima         | 1,741,882        |      |      | 2,346,288        | 4320.1 | 604,403          | 20%      | 19,809        |               | 2,366,098        |                  |          | 2,366,098        | 4320.1   |
| 1200-002 | Inventario de producción en proceso | 875,265          |      |      | 992,226          | 4320.1 | 116,961          | 12%      |               |               | 992,226          |                  |          | 992,226          | 4320.1   |
| 1200-003 | Inventario de productos terminados  | 1,124,225        |      |      | 1,449,977        | 4320.1 | 325,752          | 22%      |               |               | 1,449,977        |                  |          | 1,449,977        | 4320.1   |
|          |                                     | <u>3,741,342</u> |      |      | <u>4,788,491</u> |        | <u>1,047,116</u> | 22%      | <u>19,809</u> | <u>-</u>      | <u>4,808,288</u> | <u>-</u>         | <u>-</u> | <u>4,808,288</u> |          |
| 1200-004 | Estimación para inv. obsoleto       | (265,000)        |      |      | (265,500)        | 4320   | - 500            | 1%       | 19,800        | (288,000)     |                  |                  |          | (268,000)        | 4320     |
|          | Total sumaria de inventario         | <u>3,476,342</u> |      |      | <u>4,519,991</u> |        | <u>1,043,844</u> | 22%      | <u>19,809</u> | <u>19,800</u> | <u>4,828,088</u> | <u>-</u>         | <u>-</u> | <u>4,828,088</u> |          |

|         |        |          |
|---------|--------|----------|
| ELABORÓ | INSTR. | FECHA    |
| REVISÓ  | AT     | 07-10-17 |
|         | VC     | 08-10-17 |

## 4320, Revisión de inventarios

### Índice

#### Procedimiento

- 1 Selección para inspección física de inventarios
- 2 Resumen de inventario físico
- 3 Corte de compras de inventario
- 4 Valuación de inventario
- 5 Estimación para inventario obsoleto

#### Riesgos identificados

##### Inventarios

1. Valuación y distribución – El inventario se encuentra registrado a un valor que excede al menor entre su costo o su valor de realización.
2. Integridad – El inventario se registra antes de la recepción y/o de la transferencia de los riesgos y beneficios.

##### Reserva de obsolescencia

3. Valuación y distribución - La reserva de obsolescencia es insuficiente.

#### Riesgos cubiertos

Si

## 4320.1, Papel de trabajo: integración de MP, PP y PT

| Determinación de la muestra MP: |           |      |
|---------------------------------|-----------|------|
| IRC                             | 715,000   | 1310 |
| Población                       | 4,788,875 | (c)  |
| Múltiplos de IRC                | 7         |      |
| Tamaño de la muestra            | 7         |      |

Nota: Adelante se encuentran las partidas seleccionadas e importes al 31 de diciembre de 2016.

Listado de artículos que integran el inventario de Materia Prima, Producción en Proceso y Productos Terminados.

| Inventario de Materia Prima |                 |        |            |      |            |                  |             |
|-----------------------------|-----------------|--------|------------|------|------------|------------------|-------------|
| PS                          | Artículo        | Unidad | Existencia | Ref. | C.U.       | Importe          | Ref. ligada |
|                             | Mármol Rojo     | pza.   | 5542       |      | 4          | 22,168           |             |
|                             | Mármol Español  | pza.   | 3641       |      | 6          | 21,846           |             |
|                             | Mármol Italiano | pza.   | 3442       |      | 5.5        | 18,931           |             |
| ps                          | Mármol Nacional | pza.   | 2465       |      | 150        | 369,750          | 369,750     |
| ps                          | Mármol Árabe    | pza.   | 2304       |      | 175        | 403,200          | 403,200     |
| ps                          | Mármol Chino    | pza.   | 1880       |      | 125        | 235,000          | 235,000     |
| ps                          | Mármol Italiano | pza.   | 2893       |      | 57.5       | 168,348          | 414,200     |
| ps                          | Mármol Italiano | pza.   | 2193       |      | 102.5      | 224,783          | 238,800     |
| ps                          | Mármol Italiano | pza.   | 2180       |      | 190        | 414,200          | 18,931      |
| ps                          | Mármol Italiano | pza.   | 1194       |      | 200        | 238,800          | 224,783     |
| ps                          | Mármol Italiano | pza.   | 1189       |      | 194.5      | 231,261          | 231,261     |
|                             |                 |        |            |      |            | <b>2,346,286</b> | (a)         |
|                             |                 |        |            |      | s/sumaria  | <b>2,346,285</b> | 4310        |
|                             |                 |        |            |      | Diferencia | <b>0.5</b>       | (b)         |

| Inventario de Producción en Proceso |            |        |            |      |              |                  |      |
|-------------------------------------|------------|--------|------------|------|--------------|------------------|------|
| PS                                  | Artículo   | Unidad | Existencia | Ref. | Precio Prom. | Importe          | Ref. |
| ps                                  | Materiales | pza.   | 205        |      | 1785         | 365,925          |      |
| ps                                  | Varilla    | kg.    | 216        |      | 1420         | 306,720          |      |
|                                     | Diluyente  | L.     | 342        |      | 324.5        | 110,979          |      |
|                                     | Pegamento  | L.     | 524        |      | 135.5        | 71,002           |      |
|                                     | Cemento    | L.     | 320        |      | 430          | 137,600          |      |
|                                     |            |        |            |      |              | <b>992,226.0</b> | (a)  |
|                                     |            |        |            |      | s/sumaria    | <b>992,226.0</b> | 4310 |
|                                     |            |        |            |      | Diferencia   |                  |      |

| Inventario de Productos Terminados |                                    |        |            |      |              |                    |      |
|------------------------------------|------------------------------------|--------|------------|------|--------------|--------------------|------|
| PS                                 | Artículo                           | Unidad | Existencia | Ref. | Precio Prom. | Importe            | Ref. |
| ps                                 | Piadas armadas de Mármol Español   | pza.   | 301        |      | 1,575.0      | 474,075            |      |
| ps                                 | Piadas armadas de Mármol importado | pza.   | 285        |      | 1,981.0      | 564,585            |      |
| ps                                 | Piadas armadas de Mármol Italiano  | pza.   | 178        |      | 630.0        | 112,140            |      |
|                                    | Piadas armadas de Mármol Nacional  | pza.   | 160        |      | 536.5        | 85,840             |      |
|                                    | Piadas armadas de Mármol Italiano  | pza.   | 320        |      | 426.4        | 136,435.2          |      |
|                                    | Piadas armadas de Mármol Italiano  | pza.   | 167        |      | 460.5        | 76,903.5           |      |
|                                    |                                    |        |            |      |              | <b>1,449,978.7</b> | (a)  |
|                                    |                                    |        |            |      | s/sumaria    | <b>1,449,977.0</b> | 4310 |
|                                    |                                    |        |            |      | Diferencia   | <b>1.7</b>         | (b)  |

- (a) Cálculos aritméticos correctos.  
(b) Diferencia inmaterial. No se acumulará como error.

La determinación del tamaño y selección de muestra se hizo al 30 de diciembre con la finalidad de asistir al inventario físico al cierre del año; por lo tanto, el  
(c) importe aquí incluido no corresponde con la balanza al cierre del año. Se identificó que no hubo un cambio significativo por la operación del último día del año.

**Conclusión:** Determinamos la muestra de partidas por las cuales se realizará inspección física.

|          | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | AT      | 07-mar-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 08-mar-17 |

## 4320.2, Papel de trabajo: inventario físico

**Objetivo:** Verificar que los productos registrados dentro del rubro de inventarios existan, lo cual probaremos mediante la toma física de inventarios.

**Materia Prima**

| Prueba         | Producto              | Cantidad<br>s/Compañía | Ref. | Cantidad<br>s/Auditoría | Marca | Diferencias |
|----------------|-----------------------|------------------------|------|-------------------------|-------|-------------|
| LISTADO A PISO | Mármol Rojo           | 2,465                  | 4321 | 2,465                   | (a)   | -           |
| LISTADO A PISO | Mármol Italiano       | 2,304                  | 4321 | 2,304                   | (a)   | -           |
| LISTADO A PISO | Mármol Italiano       | 1,880                  | 4321 | 1,880                   | (a)   | -           |
| LISTADO A PISO | Mármol Italiano       | 2,180                  | 4321 | 2,180                   | (a)   | -           |
| Prueba         | Producto              | Cantidad<br>s/Compañía | Ref. | Cantidad<br>s/Auditoría | Marca | Diferencias |
| PISO LISTADO   | Mármol Español        | 1,194                  | 4321 | 1,194                   | (a)   | -           |
| PISO LISTADO   | Mármol Árabe          | 3,442                  | 4321 | 3,442                   | (a)   | -           |
| PISO LISTADO   | Mármol de importación | 2,193                  | 4321 | 2,193                   | (a)   | -           |
| PISO LISTADO   | Mármol Árabe          | 1,189                  | 4321 | 1,189                   | (a)   | -           |

**Producción en Proceso**

| Prueba         | Producto         | Cantidad<br>s/Compañía | Ref. | Cantidad<br>s/Auditoría | Marca | Diferencias |
|----------------|------------------|------------------------|------|-------------------------|-------|-------------|
| LISTADO A PISO | Cortes de Mármol | 205                    | 4321 | 205                     | (a)   | -           |
| PISO LISTADO   | Cortes de Mármol | 216                    | 4321 | 216                     | (a)   | -           |

**Producto Terminado**

| Prueba         | Producto                     | Cantidad<br>s/Compañía | Ref. | Cantidad<br>s/Auditoría | Marca | Diferencias |
|----------------|------------------------------|------------------------|------|-------------------------|-------|-------------|
| LISTADO A PISO | Planchas de Mármol Terminado | 301                    | 4321 | 301                     | (a)   | -           |
| PISO LISTADO   | Planchas de Mármol Terminado | 285                    | 4321 | 285                     | (a)   | -           |
|                |                              |                        |      |                         |       |             |
|                |                              |                        |      |                         |       |             |

**Conclusión:**  
No se identificaron diferencias en la existencia teórica y física en los inventarios.

(a) Verificado físicamente de acuerdo al memorándum de observación de inventarios Índice C-1000.

|          | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | AT      | 06-ene-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 09-ene-17 |

## 4320.3, Corte de formas

Objetivo: Probar el corte de compras del inventario.

| CONCEPTO                     | TRES ÚLTIMAS UTILIZADAS |           |         | TRES PRIMERAS BLANCO |           |         |
|------------------------------|-------------------------|-----------|---------|----------------------|-----------|---------|
|                              | FOLIO                   | FECHA     | Marca   | FOLIO                | FECHA     | Marca   |
| <b>Materia Prima</b>         |                         |           |         |                      |           |         |
| Notas de entrada             | 00002721                | 01-dic-16 | (a) (b) | 00002724             | 05-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00002722                | 21-dic-16 | (a) (b) | 00002725             | 25-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00002723                | 31-dic-16 | (a) (b) | 00002726             | 04-feb-17 | (a) (b) |
| Notas de salida              | 00003127                | 18-dic-16 | (a) (b) | 3160                 | 20-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00003128                | 20-dic-16 | (a) (b) | 3161                 | 24-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00003129                | 26-dic-16 | (a) (b) | 3162                 | 30-ene-17 | (a) (b) |
| <b>Producción en Proceso</b> |                         |           |         |                      |           |         |
| Notas de entrada             | 00008274                | 03-dic-16 | (a) (b) | 00008277             | 07-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00008275                | 16-dic-16 | (a) (b) | 00008278             | 20-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00008276                | 28-dic-16 | (a) (b) | 00008279             | 01-feb-17 | (a) (b) |
| Notas de salida              | 00009172                | 18-dic-16 | (a) (b) | 00009175             | 22-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00009173                | 21-dic-16 | (a) (b) | 00009176             | 25-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 00009174                | 26-dic-16 | (a) (b) | 00009177             | 30-ene-17 | (a) (b) |
| <b>Producto Terminado</b>    |                         |           |         |                      |           |         |
| Notas de entrada             | 000026212               | 02-dic-16 | (a) (b) | 000026215            | 05-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 26216                   | 16-dic-16 | (a) (b) | 000026216            | 05-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 26217                   | 23-dic-16 | (a) (b) | 000026217            | 05-ene-17 | (a) (b) |
| Notas de salida              | 000049568               | 16-dic-16 | (a) (b) | 000049571            | 17-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 000049569               | 21-dic-16 | (a) (b) | 000049572            | 25-ene-17 | (a) (b) |
|                              | 000049570               | 30-dic-16 | (a) (b) | 000049573            | 03-feb-17 | (a) (b) |

- (a) Cotejado contra la forma original.  
(b) Cotejado contra registros contables del periodo correspondiente.

(c) Se observó que la nota de entrada del almacén de materia prima con folio 00002723 no fue registrada por la Compañía por lo que se solicitó el recibo original del almacén; sugiere ajuste No. 3 correspondiente e incluye dicho ajuste en la cédula de ajustes.

| No. cta  | Nombre de la cuenta                                           | Cargo  | Abono  |
|----------|---------------------------------------------------------------|--------|--------|
| C100-001 | Inventario de materia prima                                   | 19,800 |        |
| A100-000 | Proveedores                                                   |        | 19,800 |
|          | Registro de la compra de 32 paquetes de pegamento para mármol |        |        |

Conclusión: se propuso ajuste correspondiente por nota no registrada.

|          |         |           |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|          | AT      | 08-mar-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 09-mar-17 |
|          |         |           |

## 4320.4, Papel de trabajo: valuación de MP

Objetivo: Realizar la valuación de los inventarios de materia prima para determinar que los inventarios no se estén sobrevaluando a la fecha de nuestra revisión.

| Producto              | Cantidad a Contabilizar | Cantidad a Auditar | Diferencia | Costo Unitario | Marca | Inventario a Contabilizar | Ret.       | Costo de realización | Inventario a Auditar | Diferencia | Correctamente Valorado |
|-----------------------|-------------------------|--------------------|------------|----------------|-------|---------------------------|------------|----------------------|----------------------|------------|------------------------|
| <b>Materia Prima</b>  |                         |                    |            |                |       |                           |            |                      |                      |            |                        |
| Mármol Español        | 2,498                   | 2,495              | -          | 150            | (a)   | 369,750                   | Pastalla 1 | 151.5                | 373,443              | 3,693      | SI                     |
| Mármol Italiano       | 2,304                   | 2,304              | -          | 175            | (a)   | 403,200                   | Pastalla 1 | 176                  | 405,904              | 2,704      | SI                     |
| Mármol de Importación | 1,850                   | 1,850              | -          | 125            | (a)   | 231,250                   | Pastalla 1 | 125.5                | 231,940              | 690        | SI                     |
| Mármol Árabe          | 2,180                   | 2,180              | -          | 190            | (a)   | 414,200                   | Pastalla 1 | 190.5                | 415,390              | 1,190      | SI                     |
| Mármol Árabe          | 1,194                   | 1,194              | -          | 200            | (a)   | 238,800                   | Pastalla 1 | 200.5                | 239,397              | 597        | SI                     |
| Mármol Árabe          | 3,442                   | 3,442              | -          | 5.5            | (a)   | 18,931                    | Pastalla 1 | 5.5                  | 18,931               | -          | SI                     |
| Mármol Árabe          | 2,159                   | 2,159              | -          | 102.5          | (a)   | 221,763                   | Pastalla 1 | 102.5                | 221,763              | -          | SI                     |
| Mármol Árabe          | 1,189                   | 1,189              | -          | 194.5          | (a)   | 231,361                   | Pastalla 1 | 195                  | 231,855              | 494        | SI                     |

- (a) Datos verificados contra el sistema de inventarios.  
(b) Los inventarios se encuentran valuados al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.  
(c) La Compañía no vende estos materiales de forma independiente y si las vendiera sería al valor de cotización actual. Adicionalmente, considera que no habría costos significativos para su realización.

Conclusiones:  
No se identificaron diferencias en la valuación de materia prima de partidas seleccionadas.

|          |         |           |
|----------|---------|-----------|
| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|          | AT      | 08-feb-17 |
| REVISÓ:  | VC      | 09-feb-17 |
|          |         |           |

## 4320.5, Evaluación de la estimación para inventario obsoleto

Objetivo: Determinar la suficiencia de la estimación para el inventario obsoleto calculada por la Compañía.

1) Inventario al 31 de diciembre de 2016

| Producto   | Pzas<br>(a) | C.U. | Total del inventario                                                   | Estratificación |
|------------|-------------|------|------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Mémo!      | 320         | 900  | 288,000                                                                | Obsolescencia   |
| Ver índice | 4321        |      | Total<br>288,000<br>s/contabilidad - 265,500 4310<br>Dif. 19,500 A.J.4 |                 |

|                                          |         | Ref.   |
|------------------------------------------|---------|--------|
| Saldo al 31/1/2015                       | 265,000 |        |
| (+) Incrementos s/Cta. (Resultados 2013) | 3,500   | 7320.1 |
| Saldo al 31/1/2016                       | 268,500 |        |
| Saldo s/balanza                          | 268,500 |        |
| Diferencia                               | -       |        |

(s) Piezas identificadas en la toma física al 31 de diciembre de 2016, la cual se incluye en el memorándum de toma física 4321.

**Conclusión:**  
Derivado de la revisión se verificó que la Compañía aplicó consistentemente la política de reservar todo el inventario obsoleto, se identificó un ajuste debido a las piezas que se reservaron en el inventario físico según memorándum C-1000.

| No. cta. | Nombre de la cuenta                   | Cargo  | Abono  |
|----------|---------------------------------------|--------|--------|
| 33-002   | Gastos                                | 19,500 |        |
| C200-000 | Estimación para inv. lento movimiento |        | 19,500 |

Para registrar el incremento a la reserva debido a que se identificaron más artículos de los considerados por la Compañía como de lento movimiento.

| ELABORÓ: | INICIAL | FECHA     |
|----------|---------|-----------|
| REVISÓ:  | AT      | 09-ene-17 |
|          | VC      | 10-ene-17 |

## 4321, Memorándum de observación de inventarios

**Merka, S.A.B. de C.V.**

Auditoría al 31/12/2016

Papel de trabajo: memorándum de observación de inventarios

FECHA: 31-dic-16

Merka, S.A.B. de C.V.

**Información general**

El día 31 de diciembre de 2016 a las 07:00 a.m. inició el conteo físico del inventario de Merka, S.A.B. de C.V. con domicilio conocido al cual acudimos para participar en la observación.

En el inventario físico participaron las siguientes personas:

1. Encargado de Almacén.
2. Encargado de Auditoría.
3. Encargado de la Compañía.

La empresa nos entregó los instructivos de toma de inventarios y corte de documentación, habiendo designado con claridad a los responsables de la toma de inventario físico por parte de la empresa.

Se realizó el recorrido de las instalaciones y se pudo observar que la mercancía está debidamente acomodada e identificada de manera ordenada y secuencial, que las condiciones del almacén son aptas para su conservación y adecuado manejo de cada material, que existe un adecuado sistema de seguridad para controlar el acceso y salida de personal a fin de evitar la sustracción de activos y que las mercancías obsoletas están plenamente identificadas y excluidas del inventario.

Se realizó un conteo del inventario identificado como obsoleto a fin de verificar si la reserva registrada por la compañía es correcta, y se observó lo siguiente:

Se identificaron 320 piedras preciosas con un costo unitario según sistema de inventarios de \$900, se verificará el cálculo de la reserva de la Compañía con la finalidad de evaluar su suficiencia. **(RIESGO de VALUACIÓN)**. El encargado de almacén nos comentó que debido a las nuevas tendencias en la ropa, los clientes tienen mayor preferencia por las prendas ligeras, razón por la cual el producto mencionado anteriormente se encuentra obsoleto.

**Pruebas**

Con base en el diseño de muestra determinado en el papel de trabajo 23330 procedimos a realizar nuestra selección de partidas del listado de inventarios de la Compañía para realizar nuestro conteo, las partidas verificadas se distribuyeron de la siguiente manera:

Selección listado – piso

| Tipo de inventario    | Producto         | Existencia |
|-----------------------|------------------|------------|
| Materia Prima         | Mármol Rojo      | 2,465      |
| Materia Prima         | Mármol Italiano  | 2,304      |
| Materia Prima         | Mármol Italiano  | 1,880      |
| Materia Prima         | Mármol Italiano  | 2,180      |
| Producción en Proceso | Cortes de Mármol | 205        |
| Producto Terminado    | Cortes de Mármol | 301        |

Selección Piso – Listado

| Tipo de inventario    | Producto              | Existencia |
|-----------------------|-----------------------|------------|
| Materia Prima         | Mármol Árbabe         | 3,442      |
| Materia Prima         | Mármol de importación | 2,193      |
| Materia Prima         | Mármol Español        | 1,194      |
| Materia Prima         | Mármol Árbabe         | 1,189      |
| Producción en Proceso | Cortes de Mármol      | 216        |
| Producto Terminado    | Planchas de Mármol    | 285        |

**CONCLUSIONES**

Por nuestra parte, participamos en la supervisión de la toma de inventarios físicos, habiendo encontrado en general que este se efectuó con orden y que los materiales se encontraban debidamente acomodados para su correcto conteo.

Obtuvimos copias de los siguientes documentos:

Notas de entrada y salida de Materia Prima.  
Notas de entrada y salida de Producción en Proceso.  
Notas de entrada y salida de Producto Terminado.

Firmas de conformidad

Firma  
Responsable de inventario

Firma  
Auditor

## 4330, Programa de trabajo - inventarios

Merka, S.A.B. de C.V.  
Auditoría al 31/12/2016  
Programa de trabajo: inventarios

4330

### **Objetivo general:**

Comprobar la existencia física del inventario, su adecuada valuación considerando que no exceda su valor de realización, así como validar la razonabilidad de la reserva de inventarios y comprobar su adecuada presentación y revelación en los Estados Financieros.

(La complejidad en la revisión de este rubro es poca, considerando que el área no ha sido estudiada profundamente por el alumno).

**Boletín 6120 Guías**

| Procedimiento de auditoría detallado                                                                                                                                                                                                                                                                    | Realizado por<br>Iniciales/Fecha | Referencia |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|------------|
| <b>1. Cédula sumaria</b> <b>Boletín 6120 Guías [p. 80]</b>                                                                                                                                                                                                                                              |                                  |            |
| Prepare la "Cédula sumaria" con saldos al cierre del año con saldos comparativos.                                                                                                                                                                                                                       | AT<br>07/02/2017                 | 4310       |
| Compare los saldos del ejercicio con ejercicios anteriores para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas. Documente hallazgos inusuales.                                                                                                                                                  | AT<br>07/02/2017                 | 4310       |
| Incluya los ajustes correspondientes derivados de los resultados de los procedimientos sustantivos aplicados y determine los saldos ajustados y/o finales, si hubiere.<br>Firme el papel de trabajo indicando la fecha en que se elaboró.                                                               | AT<br>09/02/2017                 | 4310       |
| <b>2. Existencia e integridad</b> <b>Boletín 6120 Guías [pp. 107- 166]</b>                                                                                                                                                                                                                              |                                  |            |
| Revise físicamente el inventario a través de muestras de auditoría.<br>Obtenga la integración de la población (saldo de inventario de materia prima, producción en proceso y productos terminados).<br>Revise las sumas y concilie con la sumaria de inventarios.<br>Determine el tamaño de la muestra. | AT<br>30/2/2017                  | 4320       |
| Seleccione para revisión la(s) muestra(s) con un muestreo estadístico.                                                                                                                                                                                                                                  | AT<br>30/01/2017                 | 4320       |

merka4330a.png

merka4330b.png

merka4330c.png

## 4400 Pagos anticipados

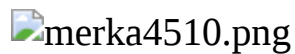
### 4410, Sumaria - pagos anticipados

merka4410.png

## 4500 Propiedad planta y equipo

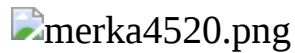


#### [4510, Sumaria - propiedad, planta y equipo](#)

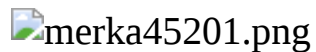


#### [4520, Revisión de propiedad, planta y equipo](#)

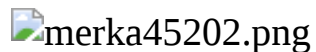
#### [Índice](#)



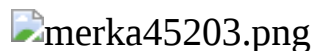
#### [4520.1, Papel de trabajo: resumen de movimientos de propiedad, planta y equipo](#)



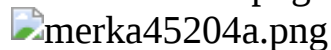
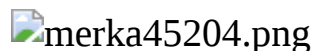
#### [4520.2, Papel de trabajo: integración y revisión de altas de propiedad, planta y equipo](#)



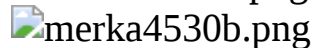
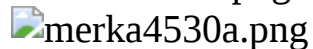
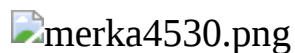
#### [4520.3, Papel de trabajo: inspección física de propiedad, planta y equipo registrada al inicio del año](#)



#### [4520.4, Papel de trabajo: recalcule de depreciación](#)



#### [4530, Programa de trabajo - inmuebles, maquinaria y equipo](#)



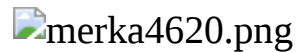
### **[4600 Activos intangibles](#)**

#### [4610, Sumaria - intangibles](#)

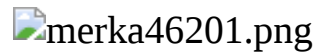


## [4620, Revisión de intangibles - crédito mercantil](#)

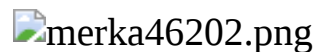
### [Índice](#)



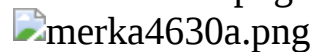
## [4620.1, Comparación de valor en libros e importe recuperable](#)



## [4620.2, Papel de trabajo: flujos de caja descontados](#)

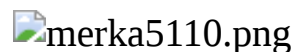


## [4630, Programa de trabajo - crédito mercantil](#)



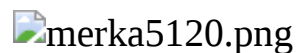
## [5100 Cuentas por pagar](#)

## [5110, Sumaria - cuentas por pagar](#)

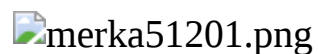


## [5120, Revisión de cuentas por pagar](#)

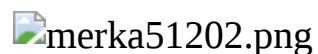
### [Índice](#)



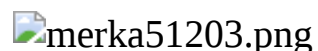
## [5120.1, Selección de proveedores para confirmación](#)



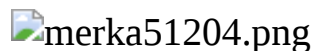
## [5120.2, Papel de trabajo: confirmación de proveedores](#)



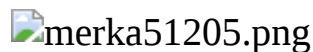
## [5120.3, Papel de trabajo: resumen de confirmación de proveedores](#)



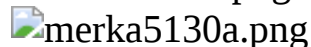
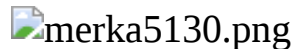
## 5120.4, Papel de trabajo: prueba de pagos posteriores



## 5120.5, Papel de trabajo: prueba de pasivos omitidos



## 5130, Programa de trabajo - pasivos



### **Conclusión:**

Los procedimientos de auditoría han respondido a los riesgos identificados. El saldo de la cuenta es razonablemente correcto.

### **Norma Internacional de Auditoría 450 EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA**

La NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA.1. La NIA 3202 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

### **Norma Internacional de Auditoría 500 EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, "Evidencia de auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

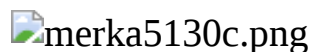
Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 3151), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 5702), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 5203) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 2004 y NIA 3305).

### **Norma Internacional de Auditoría 505 CONFIRMACIONES EXTERNAS**

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, "Confirmaciones externas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Alcance de esta NIA:

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 3301 y de la NIA 500.2. No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.3.



## 5200 Impuestos por pagar y gustos acumulados

## 5210, Sumaria - impuestos por pagar y gastos acumulados

| Merka, S.A.B. de C.V.<br>Auditoría al 31/12/2016<br>Sumario de impuestos por pagar y gastos acumulados                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                           |            |    |           |            |          |         |     |                |                   | 5210 |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|------------|----|-----------|------------|----------|---------|-----|----------------|-------------------|------|-------------|----------|---------|-------|----|----------|---------|-------|----|----------|
| Cta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Concepto                  | Saldo al   |    |           | VAR        | % DE VAR | Ajustes |     | Saldo ajustado | Reclasificaciones |      | Saldo final | Revisión |         |       |    |          |         |       |    |          |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                           | 31.12.2015 | De | Has       |            |          | De      | Has |                | De                | Has  |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| 2000-007                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Gastos acumulados         | 873,000    |    | 401,983   | (8)        | -11%     |         |     | 401,983        |                   |      | 401,983     |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| 2000-008                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Otros impuestos por pagar | 419,574    |    | 531,163   | 111,589    | 21%      |         |     | 531,163        |                   |      | 531,163     |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| 2000-009                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Impuesto sobre la renta   | 336,349    |    | 377,963   | 41,614     | 12%      |         |     | 377,963        |                   |      | 377,963     |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| 2000-010                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | IVA trasladado            | 816,168    |    | 940,220   | 124,052    | 15%      |         |     | 940,220        |                   |      | 940,220     |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| 2000-011                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | PTU por pagar             | 473,332    |    | 614,438   | 141,106    | 29%      |         |     | 614,438        |                   |      | 614,438     |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| Total sumaria de impuestos por pagar y gastos acumulados                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                           | 3,916,933  |    | 2,815,187 | -1,101,746 | -28%     |         |     | 2,815,187      |                   |      | 2,815,187   |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| (8) Este importe corresponde a los gastos devengados por concepto de servicios de asesores y consultorías arrendatarias relacionados con los proyectos de construcción. Este monto fue validado con el control de prestación de servicios a con el avance de obra reportado por los arquitectos independientes. El importe cumple todos los requisitos para ser reconocido en un caso al 31 de diciembre de 2016. |                           |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| (9) Corresponde al monto determinado por PTU del ejercicio 2016, la cual se reportó en el mes de marzo de 2017. Este importe es calculado multiplicando la base gravable de \$6,346,380 con el 10% que marca la Ley Federal de Trabajo, dicho base fue revisada y no se tienen excepciones que reportar.                                                                                                          |                           |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| Nota: Las cuentas agrupadas en esta sumaria se encuentran sujetas a revisión por los mismos procedimientos.                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                           |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| ELABORÓ: <table><tr><td>INICIAL</td><td>FECHA</td></tr><tr><td>AS</td><td>23/01/17</td></tr></table> REVISÓ: <table><tr><td>INICIAL</td><td>FECHA</td></tr><tr><td>VC</td><td>23/01/17</td></tr></table>                                                                                                                                                                                                          |                           |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          | INICIAL | FECHA | AS | 23/01/17 | INICIAL | FECHA | VC | 23/01/17 |
| INICIAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | FECHA                     |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| AS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 23/01/17                  |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| INICIAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | FECHA                     |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |
| VC                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 23/01/17                  |            |    |           |            |          |         |     |                |                   |      |             |          |         |       |    |          |         |       |    |          |

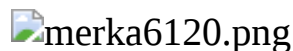
## 6100 Capital contable

## 6110, Sumaria - capital contable

| Merka, S.A.B. de C.V.        |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              | 6110 |
|------------------------------|-----------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------|---------------|---------------|-------------------|-------------------|----------------|-------------------|--------------|------|
| Auditoría al 31/12/2016      |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| Sumaria de capital contable  |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| Cta.                         | Concepto                                | Saldo al          |                   | VAR              | % DE VAR   | Ajustes       |               | Saldo ajustado    | Reclasificaciones |                | Saldo final       | Revisión     |      |
|                              |                                         | 31.12.2015        | 31.12.2016        |                  |            | Debe          | Haber         |                   | Debe              | Haber          |                   |              |      |
| 3000-001                     | Capital social                          | 4,075,000         | 4,075,000         | -                | 0%         |               |               | 4,075,000         |                   |                | 8,000,000         |              |      |
| 3000-002                     | Resultados de ejercicios anteriores     | 6,723,414         | 11,539,490        | 4,816,076        | 42%        |               |               | 11,539,490        | 925,000           |                | 13,014,490        |              |      |
| 05100-003                    | Resultado del ejercicio                 | 4,816,055         | 5,264,343         | 448,288          | 9%         | 72,970        | 31,691        | 5,264,343         |                   |                | 5,264,343         |              |      |
| Total sumaria de capital     |                                         | <u>15,614,469</u> | <u>20,878,833</u> | <u>5,264,364</u> | <u>25%</u> | <u>72,970</u> | <u>31,691</u> | <u>20,837,433</u> | <u>925,000</u>    | <u>925,000</u> | <u>20,837,433</u> | <u>110.1</u> |      |
| Ajustes identificados        |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| AJ 2                         | Estimación para cuentas de cobro dudoso | 53,470            |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| AJ 4                         | Estimación para inv. obsoleto           | 19,500            |                   |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| AJ 5                         | Depreciación                            |                   | 31,691            |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
| Ajustes totales a resultados |                                         | <u>72,970</u>     | <u>31,691</u>     |                  |            |               |               |                   |                   |                |                   |              |      |
|                              |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   | INICIAL        | FECHA             |              |      |
|                              |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   | AS             | 05/01/17          |              |      |
| ELABORÓ:                     |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   | VC             | 05/01/17          |              |      |
|                              |                                         |                   |                   |                  |            |               |               |                   |                   | INICIAL        | FECHA             |              |      |

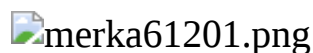
## 6120, Revisión de capital contable

## Índice



merka6120.png

## 6120.1, Papel de trabajo: resumen de movimientos en el capital contable



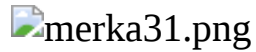
merka61201.png

## Extracto del acta constitutiva de Merka

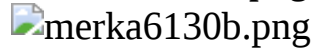
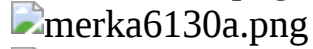
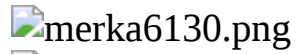


merkaacta.png

## Papel de trabajo: resumen de asambleas de accionistas

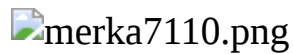


## [6130, Programa de trabajo - capital contable](#)



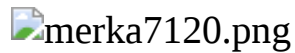
## [7100 Ventas](#)

### [7110, Sumaria - ventas](#)

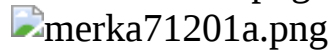
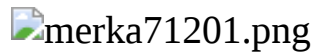


### [7120, Revisión de ventas](#)

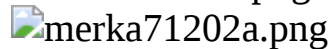
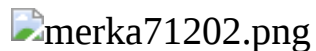
#### [Índice](#)



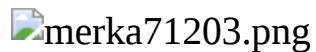
#### [7120.1, Revisión analítica de margen de utilidad](#)



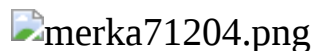
#### [7120.2, Relación de embarques](#)



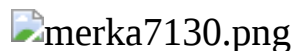
#### [7120.3, Relación de embarques revisados](#)

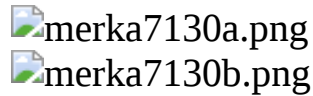


#### [7120.4, Corte de formas a fin de año](#)

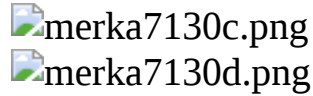


### [7130, Programa de trabajo - ingresos](#)





### Reporte de ingresos mensuales



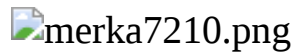
### Reporte anual del desempeño de la industria de la construcción - 2016



Para ver versión online diríjase a [www.cnicy.org/estadisticas](http://www.cnicy.org/estadisticas)

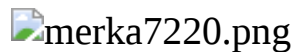
## 7200 Revisión de costo de ventas

### 7210, Sumaria - -costo de ventas

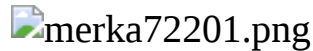


### 7220, Revisión de costo de ventas

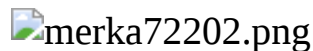
#### Índice



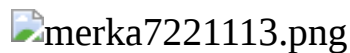
### 7220.1, Amarre del costo de ventas



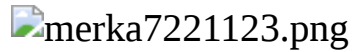
### 7220.2, Revisión de mano de obra



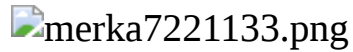
### 7221.1 1/3, Integración abonos al inventario de materia prima



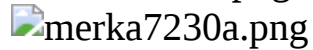
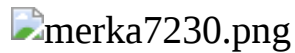
### 7221.1 2/3, Integración mano de obra



### [7221.1 3/3, Integración gastos indirectos](#)

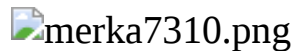


### [7230, Programa de trabajo - costo de ventas](#)



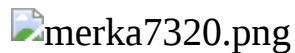
## [7300 Gastos generales](#)

### [7310, Sumaria - gastos de operación](#)

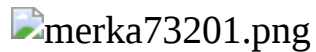


### [7320, Revisión de gastos de operación](#)

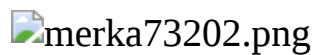
### [Índice](#)



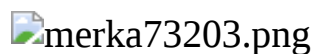
### [7320.1, Segregación de gastos](#)



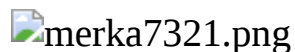
### [7320.2, Papel de trabajo: revisión documental de gastos](#)



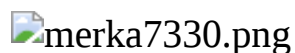
### [7320.3, Revisión analítica gastos](#)



### [7321, Papel de trabajo: memorándum variaciones en gastos](#)



### [7330, Programa de trabajo - gastos de operación](#)



merka7330a.png

merka7330b.png

merka7330c.png





## **PARTE 3**

Instructivo para obtener la versión  
electrónica de los papeles de trabajo  
incluidos en esta obra

La adquisición de este libro le da derecho a obtener una licencia del **Sistema Auditor® Legajo Virtual® 2017 Versión IMCP**, desarrollado por **CAME Accounting Solutions, S.A. de C.V.** Esta licencia le permitirá acceder a los papeles de trabajo (PT) incluidos en el libro, los cuales se presentan en formatos diversos, por lo cual requerirá de un lector de archivos PDF como Adobe Reader y tener instalado Microsoft Office, ya que existen archivos en formatos de **Excel, Word y PowerPoint**.

Para poder obtener la licencia del **Sistema Auditor® Legajo Virtual® Versión IMCP** es necesario registrar su copia del libro y proporcionar la clave única de registro que está incluida al reverso de la contraportada.

Una vez que localice la clave siga los siguientes pasos:

1. Visite con el navegador de su preferencia la página <http://imcp.came.software>

En el menú principal de la página seleccione la opción “Versión Electrónica de PT” y aparecerá la página que se ilustra a continuación:



2. Dé un clic en el enlace “Registrar Clave Única” y aparecerá la página que se ilustra en la siguiente imagen:


**Instituto Mexicano de Contadores Públicos**

**Solicitud de registro del libro**  
**"Auditoría de estados financieros y su documentación"**

Es muy importante que TODOS los datos proporcionados sean verdaderos y fidedignos ya que se utilizarán para validar la Clave Única de Registro y otorgarle 1 licencia del Sistema Auditor® Legajo Virtual® 2017 Versión IMCP

**Nombre completo \***

Nombre                      Apellidos  
Proporcione los datos solicitados

**Correo electrónico \***

En este correo recibirá las instrucciones para la descarga de la versión electrónica de los PT del libro "Auditoría de estados financieros y su documentación".

**Tipo de usuario \***

3

Seleccione una Opción  
Seleccione la opción que más se acerque a su actividad principal.

**Nombre de su organización \***

Llene este campo con el nombre de la escuela, firma o institución en la que estudia o labora.

**Teléfono \***

Proporcione un número telefónico donde podamos validar sus datos. México a 10 dígitos, otros países incluir el código de país y número completo.

**País de residencia \***

4

Seleccione una Opción  
Seleccione su país de residencia.

**Clave única de registro**

Es muy importante que esta clave de registro no se comparta, ya que sólo podrá recibir una clave de activación del Sistema Auditor® Legajo Virtual® 2017 Versión IMCP por cada clave única de registro.

**Clave única de registro \***

5

El formato de la clave de registro debe ser XXXXX-XXXX-XXXX-XXXX y debe incluir los guiones entre cada grupo de números; sólo se aceptará un registro por clave única

En caso de haber comprado más de un libro, deberá enviar un registro por cada libro adquirido.

5

3. Una vez que aparezca en su pantalla el formulario de “Solicitud de Registro del Libro Auditoría de Estados Financieros y su Documentación” llene los datos generales.
  - a. Nombre y apellidos de la persona a nombre de la cual quedará registrada la licencia.
  - b. Correo electrónico donde recibirá la licencia e instrucciones para la descarga e instalación del Sistema Auditor® Legajo Virtual® Versión IMCP y los PT.
  - c. Seleccione el tipo de usuario que le corresponda.
  - d. El nombre de la organización donde trabaja, estudia o es docente.

- e. El número telefónico proporcionado será usado para validar y recuperar su licencia en caso de pérdida o robo de su equipo de cómputo. En México a 10 dígitos y si es extranjero incluir el código del país y el número completo.
- f. Seleccione el país donde reside.

**Todos estos datos son requeridos y deberán ser proporcionados de forma que puedan ser validados por nuestro personal con el fin de otorgarle su licencia.**

- 4. La Clave Única de Registro está conformada por 23 caracteres, 4 grupos de 5 números y 3 guiones con el siguiente formato XXXXX-XXXXX-XXXXX-XXXXX, esta clave es única por cada libro impreso y le da derecho a obtener una licencia del **Sistema Auditor® Legajo Virtual® Versión IMCP**. Deberá llenar el campo de la clave con los 23 caracteres que se encuentran ocultos al reverso de la contraportada.
- 5. Cuando termine de llenar TODOS los datos solicitados presione el botón “Enviar Registro”:
  - a. Al cabo de unos minutos recibirá un correo para confirmar su registro con los datos proporcionados, si existiera algún error comuníquese con nosotros al teléfono +52 (951) 516-6636 para hacer las correcciones pertinentes.
  - b. En un máximo de 24 horas recibirá un correo electrónico con los datos para que descargue, instale y utilice el sistema, así como los papeles de trabajo de esta obra.
  - c. La licencia de la Versión IMCP le da derecho a recibir soporte en el uso de la misma, para más información visite <http://imcp.came.software> y seleccione la opción Soporte

## **PARTE 4 Material técnico en PowerPoint (consultable únicamente en internet)**

**1. Presentaciones en PowerPoint**

**2. Merka Presentación (folder)**

**3. CCCHT Presentación (folder)**

**4. Auditoría (folder)**

**5. Código de ética (folder)**

**6. NCC, NRC, NIA 220 (folder)**

**7. Riesgo, fraude (folder)**

**8. Papeles de trabajo presentados a CCCHT  
(folder)**

## PARTE 5 Cómo solicitar el código de acceso a los contenidos adicionales

Envíe un correo electrónico a [atencionclientes.ebooks@imcp.org.mx](mailto:atencionclientes.ebooks@imcp.org.mx) con el asunto: Solicitud de código de acceso e incluya la siguiente información:

1. Número de orden de compra o comprobante enviado por la tienda donde adquirió el eBook; de ser posible anexe una copia de dicho comprobante (no indispensable).
2. Nombre de la tienda donde fue adquirido.
3. Título del libro adquirido.

Una vez recibida la información completa, el código de acceso se enviará por correo electrónico en un plazo máximo de 24 horas hábiles.

Adrián Campos Muñiz

Rafael Castañeda Audiffred

Fernando Holguín Maillard

Alejandro López Prado

Alberto Tejero González

# Auditoría de estados financieros y su documentación

## Con énfasis en riesgos

Incluye programa  
de auditoría digital

AUDITORÍA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

